



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales**

Trabajo de Fin de Grado

**Grado en Administración y Dirección
de Empresas (A.D.E)**

**Evolución normativa de la actividad
auditora: Especial incidencia en el
Informe de Auditoría**

Presentado por:

Ángela Sanz Lobato

Tutelado por:

María Begoña Villaroya Lequericaonandia

Valladolid, 7 de Noviembre de 2017

ÍNDICE:

1. RESUMEN TRABAJO FIN DE GRADO.....	4
2. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS DEL TRABAJO.....	5
3. LA EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD AUDITORA.....	6
4. REGULACIÓN DE LA ACTIVIDAD AUDITORA EN ESPAÑA. LAS NIA-ES.....	11
4.1. ANÁLISIS DE LAS NIA-ES.	13
4.2. ESTRUCTURA DE LAS NIA-ES.....	15
4.3. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA.....	17
5. EL INFORME DE AUDITORÍA.....	18
5.1. LOS ELEMENTOS BÁSICOS DEL NUEVO INFORME.....	21
5.2. TIPOS DE OPINIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA.....	28
6. CONSIDERACIONES FINALES.....	30
7. BIBLIOGRAFÍA.....	33

ÍNDICE TABLAS:

TABLA 5: LISTA DE LAS NIA-ES REVISADAS (23-12-2016).....	20
TABLA 5.1: LOS CAMBIOS MÁS RELEVANTES DEL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA.....	27
TABLA 5.2: CÓMO AFECTA EL JUICIO DEL AUDITOR AL TIPO DE OPINIÓN A EXPRESAR.....	30

ANEXOS:

I. CATÁLOGO DE LAS NIA-ES ADOPTADAS POR EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS.....	37
II. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA QUE PERVIVEN TRAS LAS ENTRADA EN VIGOR DE LAS NIA-ES.....	41

III. CRITERIOS QUE DEBERÁN DE TENERSE EN CUENTA EN LA APLICACIÓN DE LAS NIA-ES.....	45
IV. COMPARATIVA DEL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA CON EL ANTERIOR A LA RESOLUCIÓN DE 23 DE DICIEMBRE DE 2016.....	49

ABREVIATURAS:

AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CAP	Comité para los procedimientos de Auditoría
CCom	Código de Comercio
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAG	Guías Internacionales
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IFAC	International Federation of Accountants
LAC	L 22/2015 Ley de Auditoría de Cuentas
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación a España (Resol ICAC 15-10-13)
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NICC	Norma Internacional de Control de Calidad
NTA	Normas Técnicas de Auditoría
PGC	Real Decreto 1514/2007 Plan General de Contabilidad
REA	Registro de Economistas Auditores
REGA	Registro General de Auditores
RLAC	Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (Real Decreto 1517/2011)
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
SAP	Standard on Auditing Procedure
TRLSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital

1. RESUMEN TRABAJO FIN DE GRADO

La auditoría ha desempeñado un papel de vital importancia a la hora de fomentar la confianza en la información financiera. La complejidad de dicha información y las crecientes exigencias de los grupos de interés ponen de manifiesto que la auditoría tiene que ser mucho más profunda, así como tener un mayor alcance. Consciente de esta necesidad, el Instituto de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, por sus siglas en inglés) modificó diversas Normas Internacionales de Auditoría que afectan principalmente al Informe de Auditoría. Estas, adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), fueron publicadas tras la Resolución de 23 de diciembre de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Estas nuevas normas han comenzado a aplicarse en los ejercicios económicos iniciados a partir del 17 de Junio de 2016.

The audit activity has played a vital role in building confidence in financial reporting. The complexity of such information and the increasing demands of stakeholders indicate that the audit has to be much more in-depth, as well as have a greater reach. Conscious of this need, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) modified several International Standards of Audit which mainly affect the Audit Report. These, adapted for application in Spain (NIA-ES), were published following the Resolution of 23 of December 2016 of the Institute of Accounting and Audit of Accounts (ICAC). These new rules have begun to be applied in the years beginning after June 17, 2016.

Palabras Clave: Informe de Auditoría, Auditoría de Cuentas, NIA-ES, ICAC.

Códigos clasificación JEL: M: Administración de empresas y economía de la empresa, Marketing, Contabilidad; M4: Contabilidad y auditoría; M42: Auditoría.

2. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS DEL TRABAJO

Tal y como expresan Sánchez y Alvarado (2017), pp. 31-36, puede decirse que la auditoría de los estados contables se origina como una necesidad social capaz de aportar la transparencia necesaria e incrementar la fiabilidad de la documentación contable presentada por los responsables de las compañías, constituyendo un elemento de protección de los intereses de todos los usuarios de la misma: accionistas, inversores, acreedores, trabajadores, analistas o el Estado.

Consideran que la concepción actual de la auditoría, actividad profesional independiente destinada a elaborar un informe sobre la razonabilidad de los estados contables, ha ido construyéndose como consecuencia de la globalización económica, del reconocimiento de su necesidad social, y de la precisión de sus objetivos relacionados con la necesidad de transparencia de la información que deben ofrecer las empresas.

Por tanto, constituye un sistema para dotar de la máxima transparencia a la información económica- contable de la empresa, ya que el auditor, además de realizar las comprobaciones pertinentes en los estados contables, utiliza una serie de técnicas de trabajo que es capaz de mostrar la fiabilidad de los mismos. De esta forma, la auditoría reduce sustancialmente los riesgos derivados de información errónea o incompleta suministrada por las empresas que puedan afectar a los terceros interesados, mejorando y aportando calidad a las decisiones de gestión de la empresa.

El **objetivo** de este trabajo será destacar la importancia de esta profesión en un mundo cada vez más globalizado, así como determinar los principales cambios en el informe de auditoría, fruto de esta actividad, tras la aplicación de la nueva resolución del ICAC, de 23 de diciembre de 2016, que afectan principalmente al mismo.

3. LA EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD AUDITORA

El artículo 1 de la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas (LAC), señala que “se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros. Tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor¹ de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la Ley de auditoría”.

Existen profesiones más antiguas que la auditoría como ya mencionaba Carey (1969), vicepresidente administrativo del Instituto Americano de Contables Públicos Certificados (AICPA), en su libro “The Rise of the Accounting Profession”: *“The art of accounting is ancient, the profession of accounting, in comparison with law and medicine, is very young”*.

Sin embargo, **la importancia de la auditoría ha sido reconocida desde los tiempos más remotos**. En el siglo XV los parlamentos de algunos países europeos crearon el denominado “Tribunal Mayor de Cuentas” cuya función versaba en la revisión de las cuentas que presentaban los monarcas, extendiéndose a diversos aspectos tales como la revisión de la eficiencia de los empleados, procedimientos administrativos, actualización de políticas...

¹ Según el glosario de términos que acompañan a las NIA tras la Resolución de 15 de octubre de 2013, y tal y como se define en el apartado 13.d de la NIA-ES 200, el término “auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”.

Con el paso del tiempo, el desarrollo de las relaciones comerciales y de los negocios empezaron a crecer rápidamente, sobre todo a partir de la Revolución Industrial del Siglo XIX, donde los cambios ocasionados en el modo de producción forzó a los accionistas a crear un nuevo sistema de supervisión mediante el cual pudiesen proteger sus intereses. Esta se reconoció como profesión independiente en 1862 en Inglaterra, cuyo arranque se encuentra en la Ley de Sociedades británica de 1844, en la que se establecía la obligación de contar con un auditor.

Desde 1880 muchos ingleses comenzaron a invertir su dinero en el mercado de valores estadounidense, los cuales, con el fin de vigilar y proteger sus inversiones y comprobar el buen funcionamiento de dichas empresas, enviaron allí a muchos de sus auditores, comenzando de esta forma la implantación de esta nueva actividad profesional en Norte América. En el año 1888 se creó el American Institute of Accountants (AIA – Instituto Americano de Contadores).

Con el estallido de la crisis de 1929 (“crack financiero”) la auditoría cobra más importancia, obligando al gobierno norteamericano a crear organismos emisores de normas contables y supervisores en materia de auditoría. Debido a esto, el Comité para los procedimientos de Auditoría (CAP) del Instituto Americano de contadores Públicos (AICPA) dictó en 1939 las primeras normas SAP – Standard on Auditing Procedure – de auditoría, que con el tiempo se fueron ampliando. Debido a la falta y deficiencia de algunos informes financieros proporcionados por algunas grandes empresas, el Presidente de la Bolsa de Nueva York, junto con el Comité de Cooperación del AICPA, constataron que a partir del 1 de Julio de 1933, todas las empresas con intención de solicitar la cotización de sus acciones en bolsa debían acompañar con un informe de auditoría al balance y de pérdidas y ganancias, ampliando de esta forma las pruebas de control interno de la primera etapa para poder verificar los estados financieros.

Cabe considerar que la contabilidad y la Auditoría que se realizaban en el siglo XIX y a principios del siglo XX no estaban sujetas a Normas de Auditoría o Principios de contabilidad, por lo que la dificultad para ejecutarlos e interpretarlos generó una tendencia hacia la unificación de ambos procedimientos. Nace así el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (o IASC por sus siglas en inglés) fundado en junio de 1973 en Londres, con la misión de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) destinadas a todos los países miembros y los que, no siéndolo, quisieran adoptarlas voluntariamente.²

También cabe destacar la creación de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) fundada en 1977 en Alemania, orientado a la armonización de la auditoría. Dentro de este se crea el Instituto de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB), en 1980, que se encarga de emitir Normas Técnicas de Auditoría, y con la creciente importancia de la auditoría, emite dos series normativas: las Guías Internacionales (IAG) en 1980 y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en 1991.³

En nuestro país, a partir de 1970 las empresas españolas, reguladas hasta ese momento por el PGC de 1973 inspirado en el Plan Francés de 1947, comienzan a solicitar servicios de auditoría por distintos motivos, como las negociaciones de compra – venta de sociedades, concesiones de créditos bancarios.... En 1982 se crea el REA+REGA, órgano especializado del Consejo General de Economistas, para impulsar la renovación de la auditoría de cuentas en España.

El cambio radical en las políticas contables y auditoras en España tiene su fecha de partida en 1985, debido a su integración en la Unión Europea, lo que supuso la adaptación de la legislación mercantil y contable a

² Fue reemplazado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad en Abril de 2001.

³ En 1986 se crea la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), organización sin fines de lucro para representar a la profesión contable europea, miembro actual de la IFAC.

las normas europeas. La VIII Directiva del consejo 84/253 CEE⁴ y la subsiguiente promulgación de la Ley de Auditoría (LAC) en 1988, definieron a partir de ese momento la auditoría como una actividad profesional cuyo deber es contribuir a la transparencia y fiabilidad de la información financiera elaborada y divulgada por las empresas. De esta forma, los profesionales que ejercen en este sector se convierten en agentes que asumen una función de marcado interés público, debido a que el resultado de su trabajo de revisión y verificación trasciende el ámbito de la propia empresa, llegando a terceros interesados que consultan sus opiniones para la toma de sus propias decisiones económicas.

En 1988 se crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)⁵ en Madrid, organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda que tiene competencias propias en contabilidad, en todo lo relativo a la planificación y normalización contable y al control de la actividad auditora.

Cabe destacar que el REA+REGA Auditores se convirtió, tras la unificación de los Consejos de Economistas y de Titulares Mercantiles, en la mayor corporación de auditores (con más de 2.464 adscritos), una *“nueva corporación con una actitud proactiva, para favorecer el desarrollo de la actividad profesional de la auditoría de cuentas, con la misión de potenciar las medianas y pequeñas sociedades de auditoría, con el objetivo de favorecer la calidad del trabajo de los auditores, como garantía de transparencia hacia la sociedad y con el reto de luchar contra la concentración actual existente en el mercado. Esta unificación supone un mejor servicio al desarrollo de la economía en general, de la empresa en particular y sobre todo para los consumidores y usuarios, puesto que mejora la oferta y transparencia en la*

⁴ Directiva 84/523/CEE, de 10 de abril de 1984 relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de los documentos contables.

⁵ Se encuentra regulado por la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, que lo desarrolla y la Ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que modifica varios artículos de la Ley 19/1988.

contratación de los servicios de auditoría" según afirmó su anterior presidente Puig de Travy (2013).

El ICAC es la autoridad responsable del sistema de supervisión pública y, en particular, de las siguientes funciones:

- a) La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría. Dicha inscripción es condición necesaria para el ejercicio de la auditoría en España, y el ROAC depende del ICAC.
- b) La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta Ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- c) La formación continuada de los auditores de cuentas
- d) La vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público
- e) El régimen disciplinario.
- f) El sistema de inspecciones y de investigación.

Ejerce, en relación con la actividad de la auditoría de cuentas, las siguientes competencias:

- Homologación y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría elaboradas o revisadas por las Corporaciones representativas de auditores de cuentas; así como la elaboración o adaptación de las mismas normas en el caso de que no las Corporaciones no procedan a tal elaboración.
- Convocatoria del examen de aptitud profesional exigido para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas; homologación de los cursos de enseñanza teórica exigidos para el acceso al referido Registro Oficial, así como de los programas de enseñanza teórica impartidos por las Universidades.

- Gestión del Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- Control de la actividad, mediante los sistemas de control de calidad e investigaciones.
- Ejercicio de la potestad sancionadora aplicable a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- Propuesta de modificaciones normativas.
- Contestación a las consultas recibidas en relación con la aplicación de la normativa de auditoría de cuentas.
- Coordinación y cooperación internacional.

4. REGULACIÓN DE LA ACTIVIDAD AUDITORA EN ESPAÑA. LAS NIA-ES.

De acuerdo con Trigueros y Duréndez (2017), pp. 73-84, la primera publicación de la Ley de auditoría de cuentas data de 1988, tras la cual se procedió, mediante resolución del ICAC, a publicar las Normas Técnicas de Auditoría (NTA)⁶, apareciendo publicadas por primera vez en 1991. Más tarde, con la segunda Ley 12/2010 de Auditoría de cuentas y su reglamento correspondiente, se derogan las antiguas NTA, dando paso a las nuevas NIA, debido a la transposición de las normas internacionales adaptadas a España, aplicables a ejercicios económicos iniciados a partir de enero de 2015 con la Resolución de 15 de octubre de 2013.

Con la entrada en vigor, en junio de 2016, de la nueva Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas y con los importantes cambios en el corazón de la actividad auditora: el informe de auditoría, la importancia de abordar el proceso de revisión (y creación) de las NIA-ES fue creciendo, hasta que, tras la Resolución de 23 de Diciembre de 2016, se han impuesto estas nuevas NIA-

⁶ Las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), según la definición que se ofrece en la parte introductoria de la publicación de estas normas, son aquellos principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnicas responsables.

ES revisadas, entrando en vigor en los ejercicios económicos iniciados a partir del 17 de julio de 2016.

Actualmente, las principales normas que regulan la actividad de auditoría en España son:

- Ley 22/2015, de 20 de julio, de **Auditoría de Cuentas** (LAC).
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el **Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas** (RLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el **Plan General de Contabilidad** (PGC) y el Real Decreto 602/2016 por el que se modifica el Plan General de Contabilidad y el de pequeñas y medianas empresas.
- Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las **Normas Técnicas de Auditoría** (NTA).
- Resolución de 15 de octubre de 2013, del ICAC, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las **Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)**. Serán de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría referidos a las cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos iniciados con posterioridad al 1 de enero del 2014, y, en todo caso, a los trabajos de auditoría de cuentas encargados a partir de 1 de enero del 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto de verificación.
- **Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital** (TRLSC) de 2010, Título VII, Capítulo IV, artículos del 263 al 270.
- **Código de Comercio** (CCom) antes y después de la reforma mediante la L19/1989, Título III, Libro I, artículos 40, 41 y 42.

En este apartado nos centraremos a analizar las NIA-ES, ya que son esenciales para comprender los cambios acaecidos en el informe de auditoría, objetivo de este trabajo.

4.1. ANÁLISIS DE LAS NIA-ES.

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, ha supuesto un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la UE. Concretamente, el artículo 26 de la misma establece que *“Los Estados Miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión...”*⁷ (Resolución del ICAC 15 de octubre de 2013).

En este sentido, la Comisión Europea solicitó a los Estados miembros la traducción de las NIA a la lengua oficial de cada Estado miembro. A tal efecto, el ICAC constituyó un equipo de trabajo a fin de trasladar las NIA a la normativa reguladora de la actividad de auditoría en España, dando, como resultado, la Resolución de 15 de octubre de 2013, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría en España, de ahora en adelante NIA-ES, las cuales conservarán el número original que corresponde a cada una de las normas del catálogo original de las NIA.

Como consecuencia de dicha resolución, las anteriores Normas Técnicas de Auditoría (NTA) se han visto sustituidas por estas NIA-ES adaptadas para las auditorías de cuentas anuales que se realicen a partir de 1 de enero de 2015, con independencia de los ejercicios económicos a los que hagan referencia los estados financieros auditados, viéndose algunas de estas

⁷ Por normas internacionales de auditoría (NIA) se entienden, de acuerdo con la definición dada en el artículo 2.11) de la citada Directiva, las emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).

modificadas tras la Resolución de 23 de diciembre de 2016 como veremos más adelante.

En el Apéndice I figura el catálogo de las NIA-ES adoptadas por el Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (ICAC) tras la Resolución de 23 de diciembre de 2016.

La adaptación de las NIA viene a integrar un nuevo bloque normativo, que converge hacia la práctica internacional, y en el que se incluye la Norma de control de Calidad interno, publicada mediante la resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC, lo cual supuso una traducción adaptada de la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1) emitida por la IAASB, modificada posteriormente por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013. (Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2016). Esta NICC trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de auditorías de cuentas y debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

El proceso de adaptación de las NIA como las nuevas normas técnicas de auditoría, se rigió por los siguientes criterios: (Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2016)

- Analizar las NIA a fin de identificar aquellos aspectos contrarios a la normativa en vigor en España, ya que su mantenimiento podría llevar a confusión a los usuarios de las Normas.
- Suprimir las menciones relacionadas con trabajos o normas que quedan fuera del alcance del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo, tales como las referencias a las auditorías en el sector público o a la entrada en vigor de las NIA.
- Incorporar en algunos apartados o párrafos del texto de las nuevas normas unas notas aclaratorias con el fin de precisar y clarificar su adecuada aplicación en España, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica,

bien porque se recoge en la NIA de forma distinta o, simplemente, no se contempla. Con ello se pretende facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación. Estas notas aclaratorias se han incorporado en un recuadro en los distintos apartados en los que se ha considerado oportuno.

- Incorporar los criterios que deben observarse de forma obligada en la aplicación de estas NIA en España.
- Asimismo, en los ejemplos de modelos de informe de auditoría, que acompañan a las NIA, se ha optado por incorporar a doble columna los ejemplos originales de informes de auditoría según las propias NIA y los correspondientes modelos adaptados de acuerdo con la normativa aplicable en España.

Por tanto, podemos definir las **NIA-ES** como aquellas normas internacionales adaptadas para su aplicación en España, sustitutivas de las anteriores Normas Técnicas de Auditoría (NTA), que contienen principios y procedimientos esenciales en los que deberá basarse el auditor para expresar su opinión sobre las cuentas de la sociedad.

4.2. ESTRUCTURA DE LAS NIA-ES

Tal y como se especifica en la Resolución del ICAC de 15 de Octubre de 2013, la redacción formal de las NIA contempla **cinco secciones** en las que se define y delimita su contenido, además de incluir todas las aclaraciones que sean necesarias para una mejor adaptación de las mismas a la normativa española.

Las secciones contempladas en cada NIA son las sucedidas a continuación:

1. Introducción:

Se indica el contexto relevante para la comprensión de cada norma, pudiendo incluir cuestiones tales como el objeto y alcance de la misma,

su relación con otras normas, la materia objeto de análisis y tratamiento, así como las responsabilidades del auditor y contexto en el que ésta se enmarca.

2. Objetivo:

En este apartado se describen los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos previstos en cada una de ellas, que deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas⁸.

3. Definiciones:

En esta sección se precisa el significado de determinados términos que aparecen en cada norma, con el objetivo de facilitar su interpretación y aplicación práctica a efectos de la NIA, no teniendo por qué coincidir dicho significado con las definiciones de dichos términos en otros ámbitos y contextos.

4. Requerimientos:

Los criterios que se establecen en las NIA deben de cumplirse obligatoriamente por parte del auditor, salvo que dicha norma no pueda ser aplicable totalmente en algún caso determinado.

5. Guía de aplicación:

En esta sección se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA, de forma que se facilite aún más su comprensión y su aplicación práctica.

Tras la Resolución de 15 de Octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) se publica un **glosario de términos** que acompañan a dichas normas, con el fin de facilitar su adecuada interpretación y aplicación en España. Este se ha visto modificado con la inclusión de un nuevo término, el de Responsables del gobierno de la entidad, tras la Resolución de 23 de Diciembre de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la

⁸ Según lo estipulado en la NIA-ES 200.

modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.

Cabe destacar que, según lo estipulado en el artículo 3 de la Resolución de 15 de octubre de 2013, **las nuevas NIA-ES vendrán a sustituir a las NTA existentes hasta dicho momento, salvo aquellas NTA o aspectos de éstas que traten cuestiones no reguladas o contempladas en las citadas NIA-ES** y siempre y cuando no sean contrarias al tratamiento contenido en éstas. Para su adecuada aplicación, se deben tener presentes las modificaciones producidas tanto en la legislación mercantil como en la normativa de auditoría de cuentas.

En el Apéndice II figuran el conjunto de Normas Técnicas que perviven tras las entrada en vigor de las NIA-ES, como son las Normas Técnicas de Auditoría, las Normas Técnicas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales, las Normas Técnicas de auditoría sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil y, por último, las Normas Técnicas sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas, que no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas conforme a la normativa de auditoría de cuentas.

4.3. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

El apartado 4 de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, *por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría como resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)*, contiene una serie de criterios que deberán de tenerse en cuenta a la hora de aplicar dichas normas.

La Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016, *por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos*, también contiene, en su cuarto apartado, una serie de

criterios de interpretación de estas normas, por lo que, para su aplicación, deberán de tenerse en cuenta estas, además de los criterios contenidos en la Resolución de 15 de octubre de 2013.

En el Apéndice III figura el conjunto de criterios que deberán de tenerse en cuenta en la aplicación de las NIA-ES, tanto los de la Resolución de 15 de Octubre de 2013, como los adicionalmente añadidos con la Resolución de 23 de Diciembre de 2016.

5. EL INFORME DE AUDITORÍA

En todo proceso de auditoría, el informe⁹ emitido por el auditor es la pieza clave que culmina con la labor realizada por los profesionales dedicados a esta actividad. Dicho informe es un documento mercantil que manifestará como opinión técnica, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, y deberá estar redactado en un lenguaje claro y sin ambigüedades¹⁰, conformando el soporte a través del cual los resultados de la auditoría sean transmitidos a los usuarios que quieran conocer la credibilidad de la información contable revelada por las empresas.

Este documento acompaña a las cuentas anuales de las empresas, razón por la cual es necesaria la existencia de una normativa clara y precisa que regule su contenido, de forma que sea capaz de orientar a los profesionales en su realización, así como de facilitar la adecuada comprensión por parte de los usuarios del informe.

Hace ya algún tiempo que los inversores quieren saber más sobre el proceso y el resultado de la auditoría, por lo que vienen reclamando un Informe de Auditoría que aporte mayor información y transparencia.

⁹ Artículo 1 del Ámbito de aplicación y objeto del TRLAC.

¹⁰ Artículo 5 del Informe de Auditoría de cuentas anuales del TRLAC.

El Organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB), consciente de dicha necesidad, ha aprobado y publicado nuevas normas internacionales dirigidas a mejorar y aumentar la información del Informe de Auditoría donde, a pesar de que para los auditores estos nuevos criterios requieran de un proceso más complejo y cuidadoso, los usuarios podrán acceder a información que antes no estaba disponible y aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía como resultado de su auditoría. ***“El hecho de que el auditor aporte mayor transparencia sobre la auditoría es una cuestión de interés público. Aumentar el valor comunicativo del Informe de Auditoría es crucial para el valor que se percibe de la auditoría de los estados financieros”*** (Arnold Schilder, presidente del International Auditing and Assurance Standards Board, (IAASB)).

Cada país tiene su propio mecanismo de adaptación de las NIA a su normativa local, por lo que la fecha de entrada en vigor puede ser distinta dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. Concretamente en España, con la resolución del 23 de diciembre de 2016, publicada por el IAASB, acerca de las nuevas normas sobre informes, denominadas NIA-ES, han entrado en vigor en los ejercicios económicos iniciados a partir del 17 de Junio de 2016.

La revisión de estas normas supone un cambio relevante en el contenido del informe de auditoría de cuentas anuales, afectando tanto a la estructura como a la información que en éste debe recogerse, siendo las siguientes las normas: 260, 510, 570, 700, 701, 705, 706, 720 y 805.

Uno de los **cambios más significativos** en la descripción del Informe de Auditoría es la **incorporación de la nueva NIA-ES 701: Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente**, siendo el objetivo de la misma brindar al auditor la plataforma para destacar las cuestiones que más le preocuparon y en las que más se centró durante la auditoría, explicando cómo las abordó.

La siguiente tabla contiene un **resumen** de la lista de NIA-ES revisadas tras la Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016:

Tabla 5: Lista de las NIA-ES revisadas (23-12-2016)

NIA-ES	Denominación	Objetivo
260	<i>Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad</i>	Responsabilidad del auditor de comunicarse con los responsables de la entidad.
510	<i>Saldos de apertura</i>	Responsabilidad del auditor frente a los saldos de apertura en un encargo inicial.
570	<i>Empresa en funcionamiento</i>	Responsabilidad del auditor frente al empleo por parte de la dirección del principio de empresa en funcionamiento.
700	<i>Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría.</i>	Responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. Contenido y estructura del informe de auditoría. Cambio del orden de los párrafos del informe.
701	<i>Cuestiones clave en la realización de la auditoría</i>	Responsabilidad del auditor de comunicar los riesgos más relevantes en entidades sean o no IP y propios de la entidad auditada.
705	<i>Opinión modificada</i>	Responsabilidad del auditor en caso de concluir una opinión modificada en el informe sobre los estados financieros.
706	<i>Párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones</i>	Responsabilidad del auditor sobre comunicaciones adicionales en el informe de auditoría.
720	<i>Responsabilidad del Auditor con respecto a otra</i>	Responsabilidad del auditor con respecto a la información documental adicional que

	<i>información</i>	acompaña las cuentas anuales en cumplimiento legal.
805	<i>Auditoría de un solo estado financiero</i>	NIA derivada del cambio de formato del informe.
Glosario	<i>Definición de responsables del gobierno de la empresa</i>	Definición y diferencia de dos tipos de responsables según los dos tipos de órganos sociales: responsables de la formulación y responsables de la supervisión.

Fuente: Trigueros, JA. y Duréndez, A. (Coordinadores) (2017): “Manual de Auditoría. Incluye los nuevos modelos de informe”, Ediciones Francis Lefebvre, pp. 84.

5.1. LOS ELEMENTOS BÁSICOS DEL NUEVO INFORME

Tras revisar las nuevas NIA-ES, y como ya se ha mencionado anteriormente, el cambio más relevante se encuentra en el contenido del informe de auditoría de cuentas anuales, concretamente en la estructura y en la información que en éste deberá recogerse a partir de ahora.

Hasta el momento se trataba de un informe corto en el que se exponía fundamentalmente la opinión del auditor. Sin embargo, los nuevos informes de auditoría cambian totalmente dicho enfoque. El aspecto fundamental de éste seguirá siendo la opinión del auditor, aunque esta vez en el primer párrafo, seguido de la descripción de aspectos críticos de la empresa, riesgos, incertidumbres, el trabajo realizado por el auditor y su responsabilidad, entre otras cosas.

Por tanto, los nuevos informes no consistirán únicamente en la opinión del auditor, sino en exponer otras circunstancias de la empresa que puedan ayudar a aquellos que lo lean a hacerse una imagen más real de esta: **nos**

encontraremos ante un informe mucho más voluminoso y con mayor información.

Según la **NIA-ES 700 (revisada)** “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros” el informe de auditoría será escrito¹¹ y contendrá los siguientes elementos:

1. Título del Informe¹²:

El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente.

2. Destinatario¹³:

En el informe de auditoría se identificará a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado. En este sentido, se identificará a la persona o personas a quienes vaya destinado, normalmente accionistas o socios, y a quienes hubiese efectuado el nombramiento, en el caso de que este último no coincida con el destinatario.

3. Opinión del auditor¹⁴:

Es el elemento clave del informe de auditoría, pues recoge de forma clara y precisa el juicio profesional e independiente del auditor sobre si las cuentas anuales presentan o no, en su conjunto, la imagen fiel de la situación financiera de la empresa, siendo esta la principal razón por la cual, en los nuevos informes de auditoría, se encontrará en la primera sección de los mismos. Esta podrá ser no modificada (favorable) o modificada (con salvedades, desfavorable o adversa y denegada).

4. Fundamento de la opinión¹⁵:

Proporciona un contexto importante para la opinión del auditor, por lo que debe situarse inmediatamente después de la sección “Opinión” en

¹¹ NIA-ES 700 (revisada) Apartado 20 y A13-A14. Un Informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.

¹² NIA-ES 700 (revisada) Apartado 21 y A15.

¹³ NIA-ES 700 (revisada) Apartado 22 y A16.

¹⁴ NIA-ES 700 (revisada) Apartado 23-27 y A17-A26.

¹⁵ NIA-ES 700 (revisada) Apartado 28 y A27-A28.

el informe de auditoría, debido a que deberá describir, de forma que todos los usuarios a los que se destine el informe y los estados financieros, la opinión no modificada (favorable) o modificada con salvedades, desfavorable (adversa) o denegada, de conformidad con la NIA 705 revisada, cambiando el título del apartado en cada caso. En este párrafo también deberá manifestarse que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las NIA-ES, así como una declaración de la independencia del auditor con respecto a la entidad.

5. Empresa en funcionamiento¹⁶:

Este párrafo solo se incluirá en los casos indicados en la NIA-ES 570¹⁷, o bien cuando se revele que exista una incertidumbre material en los estados financieros o cuando, a juicio del auditor, la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento por parte de la dirección no sea adecuada para la preparación de los estados contables, expresándose, en ese caso, una opinión desfavorable.

6. Cuestiones clave de la auditoría¹⁸:

Según el apartado 8 de la NIA-ES 701, las cuestiones clave de auditoría puede definirse como “aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad”. Dicha NIA se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales (entendidas como cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas o estados financieros intermedios) de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría o cuando las disposiciones legales lo requieran¹⁹. No obstante la NIA 705 prohíbe al auditor comunicar las cuestiones clave de la auditoría cuando deniega la opinión sobre los

¹⁶ NIA-ES 700 (revisada) Apartado 29

¹⁷ NIA-ES 570 (revisada): Empresa en funcionamiento, Apartados 21-23

¹⁸ NIA-ES 700 (revisada) Apartado 30-31 y A35-A36-A37

¹⁹ NIA-ES 700 (revisada) Apartado 30-31

estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información²⁰. También cabe destacar que el artículo 5.1.c) de la LAC exige incluir en el informe de auditoría determinada información acerca de los riesgos que se consideren más significativos en el caso de que existan incorrecciones materiales²¹.

7. Otra información²²:

Como “Otra información” se refiere, de acuerdo con lo estipulado en la NIA-ES 720²³, a la que se presenta junto con las cuentas anuales objeto de auditoría, en concreto, el informe de gestión. Cabe destacar que la NIA 705²⁴ prohíbe al auditor incluir en el informe este apartado cuando deniega la opinión sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información.

8. Responsabilidades en relación con los estados financieros²⁵:

La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocerán su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. La dirección también deberá reconocer ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

9. Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros²⁶:

La responsabilidad de los auditores de cuentas se ha ampliado mucho. Dichas responsabilidades deberán de describirse en el informe de auditoría, o en su caso, en un anexo a continuación del mismo. Las principales responsabilidades del auditor son: obtener una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres

²⁰ NIA 705 (revisada) Apartado 29

²¹ NIA 701 (revisada) Apartado 5

²² NIA 700 (revisada) Apartado 31.R

²³ NIA 720 (revisada) Apartado 21-24 y A52-A58

²⁴ NIA 705 (revisada) Apartado 29

²⁵ NIA 700 (revisada) Apartado 32-35 y A39-A43

²⁶ NIA 700 (revisada) Apartado 36-39 y A45-A48

de incorrección material, debido a fraude o error, obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, evaluar la adecuación de las políticas contables, así como evaluar la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros de forma que presenten la imagen fiel de la empresa.

10. Otras responsabilidades de información²⁷:

Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros, el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada en el mismo. En el caso de tratarse de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público, en esta sección deberán incluirse, al menos, los siguientes apartados²⁸:

- ✓ Informe adicional para la comisión de auditoría, incluyendo una confirmación de que la opinión de auditoría es coherente con lo manifestado en el informe adicional para la comisión de auditoría mencionado en el artículo 11 de dicho reglamento.
- ✓ Periodo de contratación, indicando la fecha de la designación y el periodo total de contratación, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.
- ✓ Servicios prestados, además de la auditoría de cuentas, que el auditor o sociedad de auditoría haya prestado a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por una relación de control de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros.

11. Nombre del socio del encargo²⁹:

El nombre del socio del encargo se incluirá en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con

²⁷ NIA 700 (revisada) Apartado 42-44 y A53-A55

²⁸ NIA 700 (revisada) Apartado 42

²⁹ NIA 700 (revisada) Apartado 45 y A56-A58

finés generales de entidades cotizadas así como incluir su respectivo número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), salvo que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal, en cuyo caso deberá transmitírsele a los responsables del gobierno de dicha entidad.

12. Firma del auditor³⁰:

El informe de auditoría deberá de estar firmado por el auditor, que podrá firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda la jurisdicción de que se trate. En algunos casos las disposiciones legales podrán permitir el uso de firmas electrónicas en el informe de auditoría.

13. Dirección del auditor³¹:

El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce, que podrá ser el domicilio profesional del auditor o en caso de una sociedad auditora el domicilio social de la misma, ambos con su respectivo número de inscripción en el ROAC.

14. Fecha del informe de auditoría³²:

La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros.

Cabe destacar que la ubicación de los párrafos de énfasis³³ y otras cuestiones³⁴ en el informe de auditoría dependerán de la naturaleza de la

³⁰ NIA 700 (revisada) Apartado 46 y A59-A60

³¹ NIA 700 (revisada) Apartado 47

³² NIA 700 (revisada) Apartado 48 y A61-A64

³³ Párrafo de énfasis: Párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. NIA 706 (revisada) Apartado 7.a

³⁴ Párrafo de otras cuestiones: Párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría. NIA 706 (revisada) Apartado 7.b

información que se vaya a comunicar y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se debe de información de acuerdo con la NIA 700 (revisada).³⁵

Por tanto, teniendo en cuenta estas normas que regulan tanto el contenido como la estructura del informe de auditoría, podemos deducir que hay una serie de elementos que tienen un carácter básico, ya que aparecen en todos los informes: NIA-ES 700 (revisada) y NIA-ES 701, y otros que pueden aparecer siempre y cuando se den unas circunstancias determinadas: NIA-ES 705 (revisada) y NIA-ES 706 (revisada).

En la siguiente tabla podemos apreciar los cambios más importantes que presentarán los nuevos informes de auditoría:

Tabla 5.1: Los cambios más relevantes del nuevo Informe de Auditoría

- Cambios en el orden de los párrafos. El párrafo de opinión pasa a tener especial relevancia, presentándose en primer lugar. Es hacia donde se dirige la atención primera del usuario.
- Más detalle en las responsabilidades de la dirección o responsables de la empresa en relación con la contabilidad y los estados financieros.
- Mayor detalle y pormenorización de las responsabilidades del auditor.
- Manifestación expresa del auditor de la independencia respecto a la empresa auditada, así como del cumplimiento de los requisitos éticos que sean de aplicación.
- Detalle de la responsabilidad del auditor y del trabajo realizado en “Otra información”.
- En el caso de empresas cotizadas, expresar claramente las cuestiones clave de las cuestiones que se consideran claves en la auditoría (Keys Audit Matters).

Fuente: Trigueros, JA. y Duréndez, A. (Coordinadores) (2017): *“Manual de Auditoría. Incluye los nuevos modelos de informe”*, Ediciones Francis Lefebvre, pp. 39.

³⁵ Véase los requerimientos para incorporar dichos párrafos en el informe de auditoría NIA 706 (revisada) apartados del 8 al 11.

En el Apéndice IV puede observarse la comparativa entre la antigua y la nueva estructura del informe de auditoría a raíz de los cambios acaecidos en las NIA-ES tras la Resolución de 23 de diciembre de 2016.

5.2. TIPOS DE OPINIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA

Según lo estipulado en la NIA-ES 700 (revisada)³⁶ los objetivos del auditor son la formación de una opinión sobre los estados financieros, basada en una evaluación de conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, y la expresión de dicha opinión, con claridad, mediante un informe escrito.

De esta manera podemos decir que, la información más relevante que contiene el informe de auditoría es la referente al juicio profesional que se forma el auditor sobre la fiabilidad de la información económico financiera auditada, el cual queda expresado a través del párrafo de “Opinión del Auditor” que, como puede apreciarse en el Apéndice IV, en los nuevos modelos de informe de auditoría el párrafo de opinión viene en primer lugar en vez de en el último como sucedía en los modelos antiguos.

Según lo estipulado en apartado 5.e) de la LAC sobre el Informe de auditoría de cuentas anuales, la opinión del auditor podrá revestir cuatro modalidades: favorable (no modificada), con salvedades, desfavorable (adversa) o denegada (abstención de opinión).

Una opinión favorable (no modificada) se expresará cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros, en su conjunto, expresan la imagen fiel del patrimonio y

³⁶ NIA-ES 700 (revisada) de la Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

de la situación financiera de la sociedad, estando libres de incorrección material³⁷.

La **NIA-ES 705 (revisada)** establece que los tipos de opinión modificada dependen de si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de no poder obtener evidencia de auditoría suficiente, puedan contener incorrecciones y el juicio del auditor sobre la generalización de los posibles efectos de la cuestión en los estados financieros. Son tres los tipos de opinión modificada que pueden darse:

- **Opinión con salvedades³⁸:** Podrá expresarse cuando se haya obtenido evidencia de auditoría suficiente, pero existan incorrecciones materiales aunque no sean generalizadas, o bien cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría adecuada pero concluya que en el caso de que existan incorrecciones, los posibles efectos sobre los estados financieros sean materiales pero no generalizados.
- **Opinión desfavorable (adversa)³⁹:** Se expresará cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente, el auditor concluya que las incorrecciones detectadas en los estados financieros son materiales y generalizadas en los mismos.
- **Opinión Denegada (abstención de opinión)⁴⁰:** Se podrá expresar cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas puedan ser materiales y generalizadas.

³⁷ Según lo estipulado en el Glosario de Términos que acompañan la Resolución de 15 de Octubre de 2013, la incorrección material es aquella capaz de incidir en la adecuada toma de decisiones por parte de los usuarios de la información contable.

³⁸ NIA-ES 705 (revisada) apartado 7.

³⁹ NIA-ES 705 (revisada) apartado 8

⁴⁰ NIA-ES 705 (revisada) apartado 9-10

La siguiente tabla, obtenida del apartado A1 de la NIA-ES 705 (revisada), ilustra, como resumen, el modo en que el juicio del auditor afecta al tipo de opinión a expresar:

Tabla 5.2: Cómo afecta el juicio del auditor al tipo de opinión a expresar

Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.		Denegación (abstención) de opinión

Fuente: “Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas”, Apartado A1, de la NIA-ES 705 (Revisada).

6. CONSIDERACIONES FINALES

En España, hasta ahora, la regulación del Informe de Auditoría tiene su origen en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) de 1991. Como consecuencia del proceso de convergencia hacia la normativa internacional, se han producido dos modificaciones normativas a lo largo de los años hasta llegar a la actual:

- La primera, a través de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, mediante la cual el IAASB aprobó y publicó las primeras Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-

ES), modificando las anteriores NTA aunque algunas siguen vigentes tal y como se estipula en el Anexo II.

- La segunda, a través de la Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016, que modifica concretamente 8 de las anteriores NIA-ES (260 – 510 – 570 – 700 – 705 – 706 - 720 – 805) y añade una nueva (NIA-ES 701), debido a la creciente necesidad de un informe que contenga mayor información y transparencia, entrando en vigor en los ejercicios económicos iniciados a partir del 17 de julio de 2016.

La estructura de dichas normas sigue siendo la misma que la de las NIA-ES publicadas tras la Resolución de 15 de octubre de 2013, contemplando cinco secciones en las que se define y delimita su contenido (Introducción, objetivo, definiciones, requerimientos y guía de aplicación), así como también se contempla el Glosario de Términos que acompaña a dichas normas con el fin de facilitar su adecuada interpretación y aplicación en España, el cual se ha visto modificado con la incorporación de un nuevo término tras la Resolución de 23 de diciembre de 2016.

Según Trigueros y Duréndez (2017) pp.85, los principales cambios que supone la adaptación de las NIA-ES en la normativa española afectan más a la forma y estructura que al fondo en la elaboración del informe de auditoría, el cual es, sin duda, el documento más relevante que emite el auditor y en el que plasma el resultado de todo su trabajo. Se alarga la extensión del informe de forma que resulte más comprensible para los usuarios, por lo que pasarán a figurar como prioritarios dos párrafos: el de opinión y el de fundamento de opinión, incluyendo en este último una manifestación sobre la independencia del auditor y, si es el caso, las salvedades detectadas. Por debajo de estos dos párrafos se incorporarán tres secciones nuevas:

- La sección de “Cuestiones clave de auditoría”, donde se recogerán los riesgos que se consideren más significativos en el desarrollo del trabajo de auditoría, según la nueva NIA-ES 701. *“La inclusión de las cuestiones clave de auditoría eleva la importancia de la*

comunicación entre el auditor y los órganos de gobierno de la entidad y la hace más transparente para los usuarios” Jorge Herreros, socio KPMG en España.

- La sección sobre incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento, en la que se recogerán, si procede, las circunstancias que pudieran afectar a tal principio, según la NIA-ES 570 Revisada
- La sección “Otra información”, entendida como los estados o documentos que se presentan acompañando las cuentas anuales, según la NIA-ES 720 Revisada.

La auditoría ha desempeñado, y sigue desempeñando, un papel de vital importancia a la hora de fomentar la confianza en la información financiera, debiendo evolucionar hacia un modelo que sea capaz de responder a los nuevos desafíos del mundo globalizado. La complejidad de la información financiera y las crecientes exigencias de los grupos de interés ponen de manifiesto que la auditoría tiene que ser mucho más profunda, así como tener un mayor alcance.

Por este motivo nos encontramos ante un **inmenso cambio regulatorio** que pretende desembocar en un modelo más amplio, más integrado, que incluya todas las variables que influyen en la evolución de la organización, y más orientado hacia el futuro. Se trata de auditar con mayor amplitud los controles y los riesgos de una entidad para conocer cómo los afrontan y con qué recursos, así como proponer posibles soluciones. Si la auditoría logra consolidarse como una de las herramientas que permite eliminar las malas prácticas estaremos dando un gran paso en la sociedad.

Debido a esto, y teniendo en cuenta que cada vez estamos ante un entorno más complejo con constantes cambios tecnológicos, será preciso contar con profesionales y especialistas que tengan conocimientos profundos en la materia. Se trata de una **profesión de futuro**, en actualización

permanente, **que cubre una función social de elevada importancia y que contribuye a una sociedad más transparente y fiable.**

Tomar conciencia de la gran importancia que tiene hoy en día la auditoría es la condición esencial para que un país salga de la pobreza, combata la corrupción y potencie la transparencia, ya que **sin confianza en la información financiera no hay ni estabilidad ni crecimiento.**

7. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO, M. (2017): “El presente y el futuro de la Auditoría de Cuentas”, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Disponible en: <https://www.icjce.es/adjuntos/presente-futuro-auditoria.pdf> [Consulta: 15/10/2017]

AOB AUDITORES, (2017): “*Modelos NIA (Normas Internacionales de Auditoría)*”. Disponible en: <http://aobauditores.com/nias/> [Consulta: 01/10/2017].

CABAL, E. (2017): “*NIA-ES revisadas, ¿Cómo va a ser el nuevo informe de auditoría de cuentas?*” Centro de Estudios Financieros (CEF), Madrid, pp. 175-206.

COORDINADORES: TRIGUEROS, JA. Y DURÉNDEZ, A. (2017): “*Manual de Auditoría. Incluye los nuevos modelos de informe*”, Ediciones Francis y Taylor.

DELOITTE, (2016): “*Nuevo Informe de Auditor Independiente*”. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/cr/es/pages/audit/articles/nuevo-informe-auditor-independiente.html> [Consulta: 18/09/2017].

DIRECTIVA 2006/43/CE del parlamento europeo y del consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las

cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

ICJCE (2013): “Auditores”, Revista Nº20 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Disponible en: https://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/cuadernos_y_revistas/revista_audidores/auditores20.pdf [Consulta: 05/09/2017]

KPMG, (2016): “*Nuevo Informe de Auditoría*”. Disponible en: <https://home.kpmg.com/es/es/home/tendencias/2016/03/nuevo-informe-auditoria.html>. [Consulta: 20/09/2017].

LABATUT, G. (2017): “Los nuevos informes de auditoría incorporan grandes *cambios, ¿serán entendidos por los usuarios?*”, Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España. Disponible en: https://www.aece.es/descargararchivo_docnoticias_1551 [Consulta: 19/09/2017].

LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (2014): “*El cambio producido en las Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España*” Centro de Estudios Financieros, Madrid, pp.189-212.

LEY 22/2015, de Auditoría de Cuentas (BOE 17/06/2016).

PWC, (2014): “La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría”, Informe elaborado por PWC. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-temas-candentes-auditoria.pdf> [Consulta: 08/10/2017]

REA + REGA AUDITORES. Disponible en: <https://rea-rega.economistas.es/presentacion/> [Consulta: 14/09/2017]

REAL DECRETO 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE 31/03/89).

REAL DECRETO 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOE 4/11/11).

REAL DECRETO 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE 20/12/07).

SÁNCHEZ, JL. Y ALVARADO, M. (2017): *“Teoría y práctica de la auditoría I. Concepto y metodología”*, Ediciones Pirámide, pp. 31-36.

ANEXOS

I. CATÁLOGO DE LAS NIA-ES ADOPTADAS POR EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS⁴¹

Identificación	Denominación
NCCI 1	Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría
NIA-ES 200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
NIA-ES 210	Acuerdos de los términos del encargo de auditoría
NIA-ES 220	Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.
NIA-ES 230	Documentación de Auditoría
NIA-ES 240	Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude.
NIA-ES 250	Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros.
NIAS-ES 260	Comunicación con los responsables del gobierno de la

⁴¹ Catálogo de elaboración propia a partir de los datos obtenidos en el ICAC y de la información contenida en el *“Manual de Auditoría. Incluye los nuevos modelos de informe”*, Ediciones Francis Lefebvre, página 88.

(Revisada)	entidad
NIA-ES 265	Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad.
NIA-ES 300	Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
NIA-ES 315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno
NIA-ES 320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.
NIA-ES 330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
NIA-ES 402	Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
NIA-ES 450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría.
NIA-ES 500	Evidencia de Auditoría.
NIA-ES 501	Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas.
NIA-ES 505	Confirmaciones Externas.
NIA-ES 510 (Revisada)	Saldos de Apertura.
NIA-ES 520	Procedimientos Analíticos.

NIA-ES 530	Muestreo de Auditoría.
NIA-ES 540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a revelar.
NIA-ES 550	Partes Vinculadas.
NIA-ES 560	Hechos posteriores al cierre.
NIA-ES 570 (Revisada)	Empresa en Funcionamiento
NIA-ES 580	Manifestaciones escritas.
NIA-ES 600	Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes).
NIA-ES 610	Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.
NIA-ES 620	Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor
NIA-ES 700 (Revisada)	Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
NIA-ES 701 (Nueva)	Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
NIA-ES 705 (Revisada)	Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
NIA-ES 706 (Revisada)	Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.

NIA-ES 710	Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.
NIA-ES 720 (Revisada)	Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
NIA-ES 805 (Revisada)	Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financieros.

II. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA QUE PERVIVEN TRAS LAS ENTRADA EN VIGOR DE LAS NIA-ES⁴²

A partir del momento en que resultaron de aplicación obligatoria las nuevas Normas Técnicas de Auditoría quedaron derogadas todas las Normas Técnicas de Auditoría publicadas hasta ese momento por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de Octubre de 2013, excepto las siguientes Normas que quedaron vigentes en la parte que a continuación se establece, si bien se deben tener presentes para su adecuada aplicación las modificaciones producidas tanto en la legislación mercantil como en la normativa de auditoría de cuentas:

Identificación	Denominación
Normas Técnicas de Auditoría (NTA)	
NTA de 20.03.2014	Relación entre auditores: <ul style="list-style-type: none"> • Cambio de auditores • Auditorías conjuntas
Normas Técnicas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales (NT)	
NT de 28.07.1994	Informe Especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

⁴² Artículo 3 de la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. Fuente: LARRIBA DÍAZ ZORITA, Alejandro (2014). *El cambio producido en las Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España* (pag 211-212).

NT de 1.12.1994	Informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros.
NT de 5.12.1995	Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras.
NT de 25.6.2003	Informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001.
NT de 26.6.2003	Informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999).
NT de 1.3.2007	Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito.
NT de 7.7.2010	Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos.
Normas Técnicas de auditoría sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil (NTALM)	
NTALM de 27.7.1992	Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículo 303 del texto refundido de la Ley de

	Sociedades de Capital).
Normas Técnicas sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas, que no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas conforme a la normativa de auditoría de cuentas (NTTE)	
NTTE de 23.10.1991	Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 414 y 417 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).
NTTE de 23.10.1991	Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 124,125, 346, 350, 353, 354, 355, 461 y 468 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y artículos 15, 62 y 99 de la Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades de capital).
NTTE de 10.4.1992	Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículo 301 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).
NTTE de 10.6.2004	Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 308 y 504 a 506 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Fuente: LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (2014): *“El cambio producido en las Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España”* Centro de Estudios Financieros, Madrid, pp.211-212.

Las Normas a que se refiere esta letra quedarán vigentes hasta tanto entren en vigor las guías que aprueben conjuntamente las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas y sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, si bien para su adecuada aplicación deben tenerse presente las modificaciones producidas en la normativa vigente.

III. CRITERIOS QUE DEBERÁN DE TENERSE EN CUENTA EN LA APLICACIÓN DE LAS NIA-ES⁴³

Según el artículo 4 de la **Resolución de 15 de Octubre de 2013**, las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España como Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) deben aplicarse e interpretarse conjuntamente con los criterios que seguidamente se exponen:

1. El ámbito de aplicación de las NIA-ES ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC⁴⁴, a que se refiere el artículo 1 del TRLAC⁴⁵ y su normativa de desarrollo.
2. Las NIA-ES están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros⁴⁶ realizada por un auditor. Esta definición también es aplicable a la auditoría de un solo estado financiero integrante de los anteriores, aunque en este supuesto, los modelos de informe aplicables se adaptarán en función de las circunstancias.
3. Las menciones a las legislaciones o jurisdicciones nacionales deben entenderse referidas a la normativa correspondiente del marco jurídico español que resulte aplicable en cada caso, ya sea en el ámbito mercantil, en el marco normativo de información financiera aplicable y, en particular, en el de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establecido en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.
4. Se han suprimido los apartados y párrafos de las NIA-ES que hagan referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector público, por estar fuera del alcance del TRLAC y de su normativa de desarrollo

⁴³ Criterios para la aplicación de las NIA-ES que podemos encontrar en el apartado 4 tanto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 como en la Resolución de 23 de diciembre de 2016.

⁴⁴ Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

⁴⁵ Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴⁶ Se entenderá por «estados financieros», con carácter general, “las cuentas anuales”, “las cuentas anuales consolidadas” o unos “estados financieros intermedios”. La referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

5. La terminología y las definiciones incluidas en estas normas se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación, particularmente en el TRLAC y en su normativa de desarrollo.

En los casos en los que se ha estimado procedente, se ha incluido en los apartados y/o párrafos correspondientes, referencias a la legislación Española básica, así como también han podido o pueden ser suprimidos en el caso en el que sean contrarios a dicha normativa Española. También se han incluido notas aclaratorias para facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación,

6. Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por la IFAC sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa nacional, de acuerdo con el artículo 6 del texto refundido de la LAC y su normativa de desarrollo.
7. Las referencias a las diversas NIA que figuran en el texto de éstas deben entenderse realizadas a las NIA adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES). Las NIA-ES tienen la consideración de Normas Técnicas de Auditoría a las que se refiere el artículo 6.2 del texto refundido de la LAC.
8. Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) que figuran en las diferentes NIA deben entenderse realizadas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y sus criterios de interpretación, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC, que es adaptación de la NICC 1 para su aplicación
9. Las referencias que en las diferentes NIA-ES figuran sobre el Glosario de términos de la IAASB, deben entenderse referidas al glosario de términos de la IAASB adaptado para su aplicación en España, que figura publicado en la propia resolución.
10. Se suprime cualquier mención a la entrada en vigor de las diferentes NIA, puesto que la entrada en vigor para las NIA-ES es única para todo el bloque normativo.
11. Las referencias en las NIA-ES a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

12. Las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a los requerimientos de ética y al Código de ética de la IESBA⁴⁷ de la IFAC, se entenderán realizadas a las normas de ética a que se refiere el artículo 6.3 del TRLAC y su normativa de desarrollo.
13. Las referencias realizadas en las diferentes normas a los requerimientos de independencia se entenderán realizados a las normas a que se refiere la Sección 1ª del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo
14. Las referencias en las NIA-ES a una opinión modificada se corresponden con los tipos de opinión con salvedades, desfavorable o denegada previstas en el artículo 3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo. La referencia a una opinión no modificada se corresponde con una opinión favorable.
15. En las normas correspondientes (NIA-ES 600, 700, 705, 706 y 710, fundamentalmente) se presentan como Anexo, además de la traducción de los ejemplos originales que figuran en las mencionadas normas, los modelos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría para su aplicación en España. Dichos modelos adaptados son los que los auditores de cuentas seguirán en cuanto a formato y terminología, ya que tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.
16. No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).

⁴⁷ International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) o Consejo de Normas Internacionales de Ética para Auditores es un organismo de IFAC encargado de desarrollar y publicar normas éticas de alta calidad y otras declaraciones para los profesionales de la contabilidad de todo el mundo.

17. La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES referentes a los responsables del gobierno y a la Dirección de la entidad se interpretarán en cada caso conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad auditada.

Según el artículo 4 de la **Resolución de 23 de Diciembre de 2016**, adicionalmente a los criterios estipulados por la Resolución mencionada anteriormente, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1. Las referencias que figuran en el contenido de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las NIA-ES, o en las notas aclaratorias de cada una de las NIA-ES, referentes al Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deben entenderse realizadas a los artículos correspondientes de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
2. Las referencias que figuran en las diferentes NIA-ES a las NIA o NIA (revisadas) deben entenderse realizadas a las NIA-ES, que hayan sido adaptadas para su aplicación en España de conformidad con el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
3. El orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. También es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.
4. En la sección “Cuestiones claves de la auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría”, al describir las “cuestiones claves” o “aspectos más relevantes”, los auditores deben recoger información específica referida a las concretas situaciones que concurren en la entidad auditada, evitando el uso de párrafos estándar. En particular, y en lo que a los riesgos más significativos se refiere que deban recogerse, se incluirán los que sean específicos de la entidad, describiendo aquellas circunstancias particulares y concretas que sean relevantes para comprender adecuadamente la exposición a dichos riesgos en el ejercicio y cómo han sido considerados en el trabajo de auditoría de la entidad.

IV. COMPARATIVA DEL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA CON EL ANTERIOR A LA RESOLUCIÓN DE 23 DE DICIEMBRE DE 2016⁴⁸

TÍTULO	<p style="text-align: center;">INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p style="text-align: center;">(POSTERIOR A LA RESOLUCIÓN DE 23 DE DICIEMBRE DE 2016)</p>
DESTINATARIOS	A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]
SUBTÍTULO	Informe sobre las cuentas anuales
PÁRRAFO DE OPINIÓN	<p><i>Opinión</i></p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera</p>

⁴⁸ Ambos informes están redactados acorde a un modelo de informe de auditoría sobre cuentas anuales formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España con opinión favorable (no modificada). Extractos obtenidos de las NIA-ES 700 (revisada) y la NIA-ES 700 anterior.

	<p>que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
<p>PÁRRAFO DE FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN</p>	<p><i>Fundamento de la opinión</i></p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales de nuestro informe.</p> <p>Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.</p>
<p>PÁRRAFO CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA</p>	<p><i>Cuestiones Clave de la auditoría</i></p> <p>Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.</p>

	<p><i>[Descripción, de conformidad con la NIA-ES 701 de: los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos].</i></p>
<p>PÁRRAFO DE OTRA INFORMACIÓN</p>	<p>Otra información: Informe de gestión</p> <p>La otra información comprende el informe de gestión del ejercicio 20X1 y XXX cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁶ de la Sociedad, y no forman parte integrante de las cuentas anuales.</p> <p>Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto al informe de gestión consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.</p> <p>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a XXX y la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</p>

<p>PÁRRAFO DE RESPONSABILIDAD ADMINISTRADORES</p>	<p><i>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales</i></p> <p>Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p>En la preparación de las cuentas anuales, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.</p>
<p>PÁRRAFO RESPONSABILIDAD AUDITORES</p>	<p><i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</i></p> <p>Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las</p>

	<p>decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.</p> <p><i>En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de las cuentas anuales. Esta descripción que se encuentra en [indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción] es parte integrante de nuestro informe de auditoría.</i></p>
<p>PÁRRAFO DE FIRMA, FECHA Y NOMBRE AUDITOR</p>	<p><i>El socio del encargo de la auditoría que origina este informe emitido por un auditor independiente es [nombre].</i></p> <p><i>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha]</i></p>

TÍTULO	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES (ANTERIOR A LA RESOLUCIÓN DE 23 DE DICIEMBRE DE 2016)
DESTINATARIOS	A los accionistas de ABC, S. A. [por encargo de ...] [Destinatario correspondiente]:
SUBTÍTULO	Informe sobre las cuentas anuales
PÁRRAFO INTRODUCTORIO	Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad ABC, S. A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.
PÁRRAFO RESPONSABILIDAD ADMINISTRADORES	<i>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales</i> Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S. A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.
PÁRRAFO RESPONSABILIDAD AUDITORES	<i>Responsabilidad del auditor</i> Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los

	<p>requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.</p> <p>Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.</p>
<p>PÁRRAFO DE OPINIÓN</p>	<p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S. A. a 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos</p>

	en el mismo.
SUBTÍTULO	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
PÁRRAFO SOBRE INFORME DE GESTIÓN	El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.
FIRMA, FECHA Y NOMBRE AUDITOR	<p><i>[Firma del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha del informe de auditoría]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor y número del Registro Oficial de Auditores de Cuentas]</i></p>