



---

# **Universidad de Valladolid**

## **Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales**

### **Trabajo de Fin de Grado**

#### **Grado en Administración y Dirección de Empresas.**

## **El nuevo informe de auditoría**

Presentado por:

***Ignacio Cañas Parra***

Tutelado por:

***Sofía Ramos Sánchez***

*Valladolid, 18 de junio de 2018*



## **RESUMEN:**

En el siguiente trabajo se pretende dar una visión general del informe generado por el auditor a consecuencia de la revisión de las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables en el ejercicio de su actividad.

Se ha prestado especial atención a las modificaciones producidas en el modelo del informe de auditoría, tanto las referidas a los cambios en el contenido como a las producidas en la estructura, desde el año 1988 hasta el año 2017. Estas modificaciones en la estructura del informe se han realizado con un doble objetivo, aumentar la transparencia en la información financiera y la brecha de expectativas entre la información publicada y lo que los usuarios de la información económico-contable esperan obtener.

Para cumplir con ese objetivo de transparencia y fomentar la claridad en la información financiera se debe destacar que la (IAASB) modificará en los últimos tiempos una serie de normas en lo relativo al informe de auditoría, cuyo resultado se regula en España, con la publicación de la Resolución de 23 de diciembre de 2016 del Instituto de Contabilidad y Cuentas Anuales, por la que se publican las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

**Palabras clave:** Informe de auditoría, NIA-ES, “Cuestiones clave de auditoría” y transparencia.

## **SUMMARY**

The following work is intended to give an overview of the report generated by the auditor as a result of the review of the annual accounts, financial statements or other accounting documents in the exercise of their activity.

Special attention has been paid to the modifications produced in the model of the audit report, both those referring to changes in the content and those produced in the structure, from 1988 to 2017. These changes in the structure of the report they have been realized with a double objective, to increase the transparency in the financial information and the breach of expectations between the information published and what the users of the economic-accounting information hope to obtain.

In order to comply with this objective of transparency and to promote clarity in financial information, it should be noted that the (IAASB) recently amended a series of standards regarding the audit report, the result of which is regulated in Spain, with the publication of the Resolution of December 23, 2016 of the Institute of Accounting and Annual Accounts, by which the International Standards for Auditing are published for application in Spain (NIA-ES)

**Key words:** audit report, NIA-ES, Key Audit Matters, transparency.

## **ÍNDICE:**

1. INTRODUCCIÓN.....	9
2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y ALGUNOS CONCEPTOS RELEVANTES: 1988-2013. ....	10
3. LAS NUEVAS NORMAS DE AUDITORÍA; NIA-ES.....	15
3.1. Estructura de las NIA-ES.....	16
3.2. Aspectos comunes. ....	17
3.3. NIA-ES y NIA-ES Revisadas. ....	20
4. EL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LA NIA-ES Y LAS NIA-ES (REVISADAS). 23	
4.1. Modelo de los informes de auditoría 3 y 4. NIA-ES. Periodo 2014-2016 y NIA-ES (REVISADAS), periodo 2016 en adelante.....	25
4.2. Norma Internacional de Auditoría NIA-ES 700 (REVISADA). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. ....	26
4.3. Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 705 (REVISADA). Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.....	29
4.3.1. Situaciones en las que se va a dar una opinión modificada y tipologías.30	
4.3.1.1. Situaciones en las que se puede dar una opinión modificada.....	30
4.3.1.2. Tipología de opiniones modificadas.....	30
4.3.2. Cambios producidos en el informe de auditoría a consecuencia de la expresión de una opinión modificada.....	31
5. LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA.....	33
6. CONSIDERACIONES FINALES .....	39
BIBLIOGRAFÍA.....	42

## **ÍNDICE DE TABLAS Y CUADROS:**

Tabla 2.1. Modelo del informe de auditoría según la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas Anuales .....	12
Tabla 2.2. El modelo del informe de auditoría 2 para el periodo 2010-2014.....	14
Cuadro 3.3. Estructura de las NIA-ES.....	21
21	
Tabla 4.1. Estructura.....	25
Tabla 4.2. Opinión modificada .....	32
Tabla 4.3. Comparación del informe favorable y con opinión modificada. ....	33
Cuadro 5. Identificación y descripción de las “Cuestiones clave de auditoría”.....	35
Tabla 5.1. Sectores y empresas del mercado bursátil seleccionados .....	35
Tabla 5.2. ENDESA, S.A. ....	36
Tabla 5.3. ACCIONA, S.A. ....	36
Tabla 5.4. BODEGAS BILBAINAS, S.A. ....	36

Tabla 5.5. ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A. ....	37
Tabla 5.6. BANCO SANTANDER, S.A. ....	37
Tabla 5.7. AMPER, S.A. ....	38
Tabla 5.8. Resumen de las “Cuestiones clave de auditoría” y la metodología aplicada para su respuesta. ....	38
Tabla 5.9. Agrupación de las cuestiones clave por áreas. ....	39

**ABREVIATURAS:**

BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CE	Comisión Europea
CEE	Comunidad Económica Europea
EIP	Entidades de Interés Público
IAASB	Auditing and Assurance Standards Board
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IFAC	International Federation of Accountants
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NIA-ES	Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España
NTA	Norma Técnica de Auditoría
RM	Registro Mercantil
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
TRLAC	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
UE	Unión Europea







## 1. INTRODUCCIÓN.

Según la **Ley de Auditoría de Cuentas**<sup>1</sup> (en adelante, LAC) y su correspondiente Reglamento consideran a la auditoría como 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 aquélla tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que puede tener efectos frente a terceros” (**Art. 1 apartado 2 de la LAC**).

A su vez, según Sánchez Alvarado (2017, pp.31-36, la auditoría de cuentas anuales 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: ya sean usuarios internos o externos.

A través de ambas definiciones se llega a la conclusión de que la auditoría es una actividad capaz de dotar de transparencia a la información económico-financiera de la empresa y asegurar la fiabilidad de los documentos analizados reduciendo la probabilidad de expresar conclusiones erróneas derivadas del análisis de información incompleta.

El proceso de auditoría culmina con la emisión de un informe, siendo este un documento público que da fiabilidad a las cuentas anuales y garantiza de su correcta elaboración frente a terceros.

Por lo que el **objetivo** fundamental del trabajo consistirá en analizar y describir los cambios sustanciales acontecidos en los últimos años en lo relativo tanto a la estructura como al contenido del informe de auditoría.

Por todo lo anterior; se ha decidido estructurar el trabajo de la siguiente manera:

---

<sup>1</sup> Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En primer lugar, desarrollar brevemente la historia de la auditoría y algunos conceptos relevantes. En segundo lugar, profundizar en el contenido de las nuevas normas de auditoría. En tercer lugar, introducirnos en el informe de auditoría. En cuarto lugar, abarcar un concepto tan relevante como lo son las “Cuestiones clave de auditoría” y en último lugar, resaltar, una serie de consideraciones finales.

## **2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y ALGUNOS CONCEPTOS RELEVANTES: 1988-2013.**

Los primeros pasos relativos al informe de auditoría de cuentas anuales provienen tras la integración de España en el año 1986 en la Comunidad Económica Europea (en adelante, CEE), con el **objetivo** de maximizar la **transparencia informativa** en las empresas situadas en el territorio nacional y cubrir un ligero vacío legal en el Ordenamiento Jurídico. El informe de auditoría permitiría equiparar, a nivel burocrático, las empresas nacionales con las de la CEE, actual Unión Europea (en adelante, UE), teniendo como desenlace final, la mejora de la economía de mercado, cuestión recogida en el **art 38º de la Constitución Española**<sup>2</sup>.

La primera ley publicada en esta materia fue la **Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas**<sup>3</sup> con la que se pretendía lograr mayor **transparencia** en la información económico contable, fruto de la disposición de la **Directiva 84/253/CEE del Consejo**<sup>4</sup> de 10 de abril de 1984. En su **art. 2**, contenía el primer modelo de informe de auditoría operativo en el Ordenamiento Jurídico. Este primer documento mercantil tenía que recoger la identificación de la empresa auditada; las personas físicas o jurídicas a quienes iba destinado y quienes lo encargaron; la identificación de los documentos que se iban a examinar, así como expresar el cumplimiento por parte de las

---

<sup>2</sup> Artículo 38 de la Constitución Española: Aprobada por Las Cortes en sesiones plenarios del Congreso de los Diputados y del Senado celebradas el 31 de octubre de 1978 Ratificada por el pueblo español en referéndum de 6 de diciembre de 1978

<sup>3</sup> Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

<sup>4</sup> Octava Directiva del Consejo, de 10 de abril de 1984 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargados del control legal de documentos contables (84/253 /CEE)

El nuevo informe de auditoría

cuentas anuales de la imagen de fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa o entidad auditada; o, en el caso de que no expresasen las circunstancias que provocaban dicha situación.

Antes de la **Ley 19/1989**, de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la UE, en materia de sociedades en España, no era obligatorio que las entidades depositasen sus estados financieros en el Registro Mercantil (en adelante, RM) para ser registrados y posteriormente publicados. Con el fin de solucionar, entre otros muchos, ese inconveniente se publicó la **Ley 19/1989, de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la UE, en materia de sociedades**<sup>5</sup>. Esta nueva obligación de presentación de cuentas anuales en el RM, junto con la obligación de auditoría de determinadas empresas hizo que se cumpliera con el requisito de mayor transparencia exigido por la UE con respecto a los estados financieros.

Pero no es hasta 1991 cuando, por medio de la **Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC)**<sup>6</sup>, se publican las primeras Normas Técnicas de Auditoría (en adelante, NTA) dentro de las cuales aparece la **información mínima** que debe contener el informe de auditoría.

---

<sup>5</sup> Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades.

<sup>6</sup> Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría publicada en el Boletín Oficial del ICAC (BOICAC) número 4

Esta información es la que viene recogida, a modo de resumen, en la siguiente Tabla 2.1.:

**Tabla 2.1. Modelo del informe de auditoría según la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas Anuales**

Identificación	Párrafos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obligatorios</li> <li>• En su caso</li> </ul>
1.- Del informe de auditoría	
2.- De los destinatarios o personas físicas que efectuaron el encargo	
3.- De la entidad auditada	
Párrafo del alcance	
1.- Identificación de los documentos objeto de examen	
2.- Referencia a las normas técnicas de auditoría aplicadas	
3.- Descripción de los procedimientos previstos en las normas no aplicados	
Párrafo de opinión	
Párrafo de salvedades	
Párrafo de énfasis	
Párrafo sobre el informe de gestión	
Nombre, dirección y datos registrales del auditor	
Firma del auditor	
Fecha de la emisión del informe	

**Fuente: Elaboración propia**

Años más tarde, se publicó la **Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006**<sup>7</sup> (en adelante, Directiva 2006), siendo el resultado de la modificación de la **Directiva 84/253/CEE**, debido a los cambios vividos tanto el entorno económico como financiero, con un incremento de las cotas de globalización e internacionalización, junto con la ausencia de un planteamiento armonizado de la auditoría en la Unión Europea.

Todo esto se vería reflejado en nuestro país con la **Ley 12/2010, de 30 de junio**<sup>8</sup>, por la que se modificó la **Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas** (en adelante, Ley 12/2010) y se adaptó la legislación interna nacional a la **Directiva 2006**, lo que permitió actualizar el contenido del informe de auditoría.

<sup>7</sup> 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, para que se modifiquen las directivas 78/660/CEE Y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

<sup>8</sup> Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria

Dicha **Ley 12/2010**, generó una serie de cambios, siendo aquellos que gozaban de mayor relevancia los vinculados con la modificación del art.1 de la Ley 12/2010, donde se pretendía dar cabida, en el proceso de la auditoría, a la introducción de nuevos estados contables como son el Estado de Flujos de Efectivo y el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. Y el art. 2 de la Ley 12/2010, donde se suprimen en el párrafo de opinión las menciones relativas del cumplimiento del **principio de uniformidad**<sup>9</sup> y al **principio de empresa en funcionamiento**<sup>10</sup>.

Todas estas modificaciones fueron publicadas en forma de Resolución en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, BOICAC), desembocando en una nueva NTA sobre información comparativa y en la modificación de la tercera sección de las NTA relativas al informe de auditoría, con fecha de operatividad desde el 1 de enero de 2011.

Dichas Resoluciones representan la nueva configuración del informe de auditoría, compuesto de una serie de elementos básicos y otros elementos como son los párrafos de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones, que solo aparecerán en determinados casos. Las principales modificaciones son:

**A) Eliminación de párrafos.**

- La eliminación del **párrafo intermedio** que incluía cifras comparativas de carácter legal, ya que la eliminación de este no disminuía la información otorgada a los interesados en el informe.

**B) Inclusión de párrafos.**

- **Párrafo de énfasis.** Es el único párrafo que es de realización obligatoria en una serie de situaciones según las normas de Auditoría. En el caso de la existencia de circunstancias que representen incertidumbre sobre

---

<sup>9</sup> Principio de uniformidad. adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá manifestarse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso estas circunstancias deberán constar en la memoria indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales”

<sup>10</sup> Principio de empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

la contabilidad de la empresa, el auditor debería considerar su inclusión en el párrafo de énfasis (solo si afecta a las cuentas anuales),

- **Otras cuestiones.** Es un nuevo párrafo en el citado informe de auditoría, que se colocará acto seguido del párrafo de énfasis, donde nunca se hará referencia expresa a información financiera.
- **Informe de gestión.** No supone modificación alguna respecto a la normativa anterior por lo que el auditor se ha de seguir limitando a corroborar que la información contable concuerda con los datos contables de la empresa a fin de preparar las cuentas anuales auditadas, siempre que, por imperativo legal o de forma voluntaria, la empresa presente informe de gestión.

Esta información es la que viene recogida, a modo de resumen, en la siguiente Tabla 2.2.:

**Tabla 2.2. El modelo del informe de auditoría 2 para el periodo 2010-2014**

Identificación	Párrafos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obligatorios</li> <li>• En su caso</li> </ul>
1.- Del informe de auditoría	
2.- De los destinatarios o personas físicas que efectuaron el encargo	
3.- de la entidad auditada	
Párrafo del alcance	
1.-Identificación de los documentos objeto de examen	
2.-Referencia a las normas técnicas de auditoría aplicadas	
3.-Descripción de los procedimientos previstos en las normas no aplicados	
Párrafo de opinión	
Párrafo de salvedades	
Párrafo de énfasis	
Párrafo de otras cuestiones	
Párrafo sobre el informe de gestión	
Nombre, dirección y datos registrales del auditor	
Firma del auditor	
Fecha de la emisión del informe	

**Fuente: Elaboración propia**

### 3. LAS NUEVAS NORMAS DE AUDITORÍA; NIA-ES.

Como ya se ha indicado más arriba, el primer cambio significativo se produjo en el año 2006 cuando la UE elabora una Directiva conocida como **Directiva 2006**, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Supuso 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 y de su supervisión pública.

Siguiendo con el contenido de la **Directiva 2006**, el art. 26 de la **Directiva 2006**, establecía que los miembros debían exigir a todo auditor legal y sociedades auditoras la ejecución de auditorías legales de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante, NIA), emitidas por la International Auditing and Assurance Standards Board (en adelante, IAASB,) de la International Federation of Accountants (en adelante, IFAC). Ante la dificultad de interpretación que suponían dichas NIA, la Comisión solicitó la traducción literal al idioma natal de cada uno de los Estados Miembros.

Para realizar la correspondiente traducción, se procedió a establecer un conjunto de grupos, integrados por traductores y auditores, con el fin de que cada uno de los Estados miembros adaptara dichas NIA traducidas a su idioma, a su propio marco jurídico, lo más tempranamente posible.

La adaptación de estas NIA vino a generar un nuevo compendio normativo que tenía como finalidad asemejarse a la normativa internacional y en el que se incluían las Normas de Control de Calidad Interno. Estas Normas de Control se encontraban en proceso de modificación, con sus pertinentes efectos reflejados en la **Resolución de 19 de julio de 2013, del ICAC<sup>11</sup>**.

La adaptación de estas NIA a nuestra normativa de auditoría de cuentas tenía la naturaleza de **Normas Técnicas de Auditoría**. Todo este proceso de adaptación de las NIA vino regido por una serie de criterios:

---

<sup>11</sup> Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993.

- Supresión de todos aquellos artículos o aspectos de las NIA que no sean de aplicación común a la Normativa española y comunitaria con motivo de evitar confusión alguna.
- Quedan eliminadas las menciones vinculadas con trabajos o normas que no estén presentes en el **Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas** (en adelante, TRLAC)
- Se recogen todos los criterios de aplicación de las NIA en España.
- Y por último, se establece una comparativa de los modelos del informe de auditoría según las NIA y el modelo adaptado con la normativa vigente en ese momento en España.

### 3.1. Estructura de las NIA-ES.

Las NIA presentan una estructura muy peculiar ya que están integradas por una serie de secciones.

- **Introducción:** donde se va a indicar el contenido para el entendimiento de cada una de las NIA, incluyendo la relación con otras NIA, el tratamiento de la norma, la materia sobre la que versa el análisis y las responsabilidades propias del auditor a mayores del contexto en el que opera.
- **Objetivos:** en dicha sección se exponen los objetivos que se pretenden conseguir por el auditor por medio de la aplicación de los requerimientos previstos.
- **Definiciones:** donde se recoge la terminología y su correspondiente significado, de cada uno de los elementos de las NIA que sean de difícil comprensión para el lector.
- Los **requerimientos** establecidos en cada NIA, serán de obligado cumplimiento por el auditor, con ciertas salvedades.
- **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas** en las que se proporcionan explicaciones precisas de los aspectos recogidos en cada NIA.



**La Resolución del 15 de octubre de 2013 del ICAC, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)<sup>12</sup>**, explica la adaptación de las NIA, sus series 200, 300, 400, 500, 600, 700, y un documento adjunto complementario de palabras técnicas con el objetivo de simplificar su interpretación. Con la misma finalidad se procede a identificar las NIA adaptadas para su consiguiente uso en España como **NIA-ES**.

### **3.2. Aspectos comunes.**

Estas nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES), adaptadas para ser aplicadas en España procedieron a reemplazar a las NTA vigentes hasta la Resolución del 2013 por la que quedarían derogadas. Pero se mantendría vigente solamente lo presentado en estas últimas que no tuviera regulación en la reciente normativa, ni llevara al equívoco en ningún caso (art. 4 de la Resolución 15/10/2013)<sup>13</sup>

Si bien, esta Resolución de 15 de octubre de 2013 dicta una nueva norma relativa a la relación entre los auditores “**Norma Técnica de Auditoría sobre la relación entre los auditores**”, sustituyendo a la publicada por la **Resolución del 27 de junio de 2011**.

También se mantendrán vigentes las NTA relativas a trabajos específicos, tales como los informes complementarios a la auditoría de cuentas anuales, que se exigen para determinados entes públicos y las que regulan trabajos específicos reseñados en la legislación mercantil, que, según la Resolución de 15 de octubre de 2013, tiene la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el art. 2 del Reglamento de Desarrollo del TRLAC.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> 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)

<sup>13</sup> Cuarto. Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES). 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.

<sup>14</sup> Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio. Artículo 2. Modalidades de auditoría de cuentas.

De forma adicional, se mantendrán las NTA que regulan los trabajos de los auditores, que, sin tener la consideración de auditoría de cuentas, están correspondidos por disposiciones legales a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante, ROAC) recogido en el art. 3 de apartado 2 del Reglamento del TRLAC.

Todo este proceso está salvaguardado por los órganos competentes del IAASB, y cuando este realice modificaciones de alguna de las NIA emitidas, adaptadas a la normativa española, o en el caso de que se incorporara una nueva NIA, esta, deberá seguir todo el proceso de modificación, traducción, para su posterior aplicación en el marco jurídico nacional español. Estando a fecha de 15 de octubre de 2013, la NIA 610 revisada y las NIA correspondiente a la serie 700 en proceso de revisión.

Con lo dispuesto en el art. 6 del TRLAC relativo a la tramitación y su consiguiente sometimiento a información pública, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante, ICJCE) y el Consejo General de Economistas presentaron ante el ICAC las nuevas NTA, como resultado del proceso de adecuación de las NIA para su utilización en España, incrementando de dos a seis meses el periodo de información.

Debido a todo lo anterior y la **Resolución de 31 de enero de 2013 del ICAC**<sup>15</sup>, por la que se sometió el texto de las nuevas NTA a información pública y su correspondiente publicación en el BOE. La Presidencia del ICAC, dispuso cinco apartados a fin de cumplir lo manifestado en el art 6 del TRLAC (Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas).

---

<sup>15</sup> Resolución de 31 de enero de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.

### **Primera. Publicación.**

Se acordó la publicación de las nuevas NTA (NIA adaptadas al marco normativo español), como resultado de la pertinente adaptación de las NIA de las series 200 a 700, acompañada de un glosario repletos de terminología especializada para facilitar la interpretación, así como la inclusión de la reseña pertinente en el BOE, de conformidad con lo establecido en el texto refundido de la LAC, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

### **Segunda. Fecha de entrada en vigor**

Según la **Resolución del 15 de octubre de 2013** las NIA-ES serán de aplicación obligatoria, una vez realizada su publicación en el BOICAC, para los auditores de cuentas y sociedades auditoras, en todos sus trabajos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 y a todos los trabajos de auditoría encargados a fechas posteriores del 1 de enero de 2015, siendo irrelevante el ejercicio económico al que se refiera.

### **Tercera. Disposición derogatoria**

Según la Resolución con la que venimos trabajando, sobreentendemos que una vez validadas estas nuevas Normas adaptadas, toda la normativa previa tendrá el carácter de “normativa derogada” por Resolución del ICAC, salvo una serie de Normas:

- a. Normas Técnicas de Auditoría vigentes solamente en lo que no tenga regulación en las NIA-ES. **Resolución de 27 de junio de 2011 del ICAC.**
- b. Normas Técnicas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales
- c. Normas Técnicas de auditoría sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil.
  - a. **Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC.**
- d. Normas Técnicas sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas, que no presentan la naturaleza de auditoría de cuentas conforme a la normativa de auditoría de cuentas.

#### **Cuarta. Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES).**

Se trata de principios y normas, recogidos en el art 6 apartado 2 del TRLAC, debiendo ser contemplados por los auditores de cuentas para lograr un buen desempeño en su trabajo como auditor. Las NIA-ES han de ser aplicadas e interpretadas de manera conjunta con los criterios siguientes:

- Las NIA-ES solo serán aplicadas en el ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas por auditores independientes o sociedades inscritos en el ROAC.
- Las NIA estarán redactadas por el auditor en el contexto de estados financieros y toda referencia o mención a legislaciones se deberán entender como referencia a la normativa correspondiente del marco jurídico de España. Se suprime cualquier referencia en cada una de las NIA-ES a la fecha de entrada en vigor, puesto la entrada es única para todo el bloque normativo.

#### **Quinta. Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES).**

En el anexo se incluirán las NIA-ES junto con un conjunto de términos.

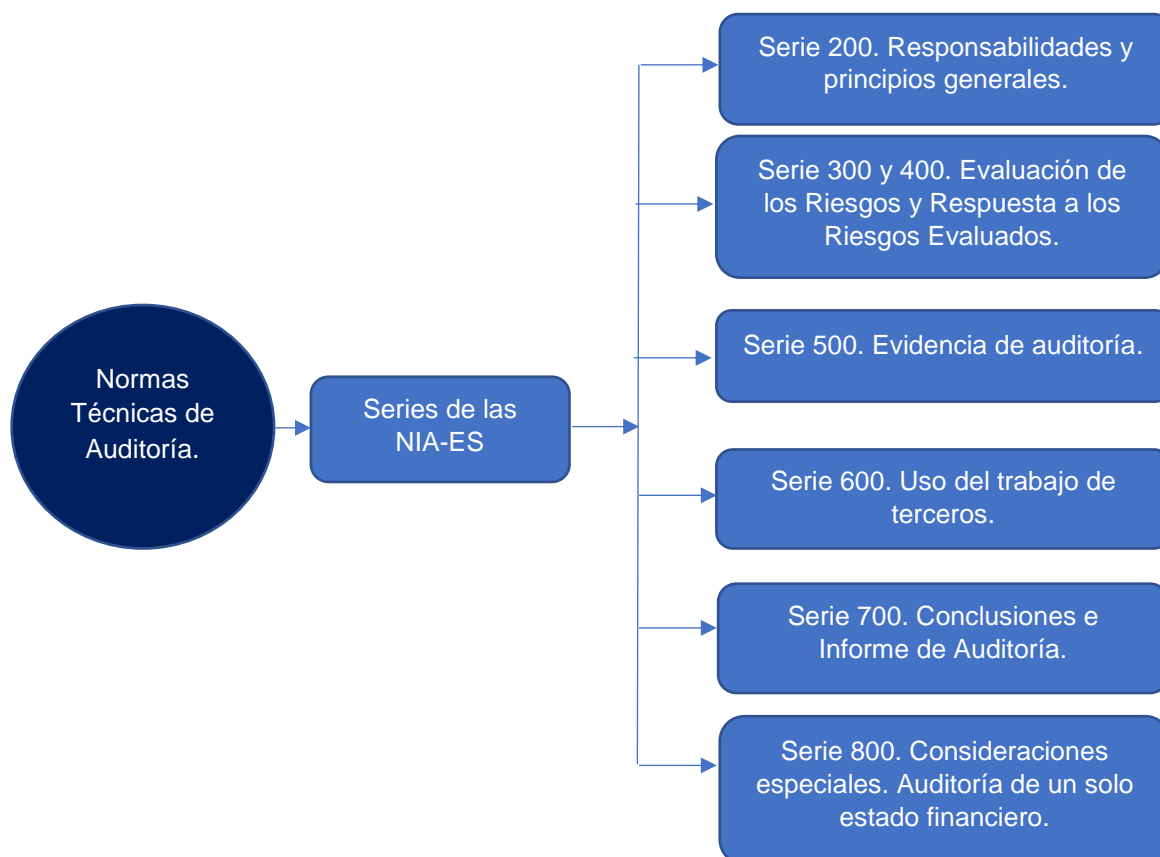
### **3.3. NIA-ES y NIA-ES Revisadas.**

Posteriormente, para ofrecer una muestra simplificada y lo más visual posible de las diferentes series que componen las NIA-ES, se ha realizado el siguiente cuadro teniendo como punto de origen la **Resolución del 15 de octubre de 2013** por la que surgen las NIA-ES. Además, también se ha tenido en cuenta la **Resolución de 20 de marzo de 2014**<sup>16</sup> mediante la cual se publica la NIA relativa a la auditoría de un solo estado financiero, (NIA-ES 805), perteneciente a la serie 800.

---

<sup>16</sup> Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Auditoría de un solo estado financiero", resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805, "Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero", para su aplicación en España (NIA-ES 805).

**Cuadro 3.3. Estructura de las NIA-ES**



**Fuente: Elaboración propia**

Una vez efectuado el proceso de reforma comunitario del 2014, la IAASB de la IFAC terminó el proceso de revisión de una serie de normas, concretamente, aquellas relacionadas con el *informe de auditoría*, *el proceso de emisión y el contenido del informe*. Esto en nuestro país, se ha introducido mediante la **Resolución de 23 de diciembre<sup>17</sup> de 2016, del ICAC**, por la que se publica la modificación de determinadas NTA y del Glosario de Términos. Las NIA-ES revisadas han sido las siguientes:

- NIA-ES 260. Comunicación de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros
- NIA-ES 570. Empresa en funcionamiento
- NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del informe de Auditoría sobre Estados Financieros

<sup>17</sup> Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.

- NIA-ES 705. Opinión modificada en el informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706. Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente
- NIA-ES 720. Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

Y no menos importante, ha sido la inclusión de una novedosa NIA, perteneciente a la serie 700, se trata de la NIA-ES 701, relativa a la introducción en el informe de auditoría de cuestiones que han resultado clave en el proceso de auditoría.

Todos estos cambios se deben, principalmente, para hacer frente a los fallos del sistema, siendo este, de acuerdo con Ramos y Villarroya (2017) la diferencia de expectativas entre lo que los usuarios esperan del informe de auditoría y lo que realmente reciben (brecha de expectativas o gap de expectativas). Con la necesidad de reducir ese gap de expectativas, y además de proporcionar un informe con un contenido más relevante e incrementar la credibilidad sobre los estados financieros, el nuevo informe debe contener recomendaciones de los usuarios de información financiera en cuanto a la inclusión de información, tales como:

- Los riesgos clave del negocio, de las operaciones y de la auditoría que el auditor considera que existen.
- La aplicación de políticas contables.
- Cambios en las políticas contables que han tenido efecto significativo.
- Los métodos seguidos y estimaciones realizadas en la valoración de activos y pasivos.

#### **4. EL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LA NIA-ES Y LAS NIA-ES (REVISADAS).**

El informe de auditoría como se ha venido exponiendo en el trabajo, ha sufrido una serie de modificaciones a lo largo de los años, y ha continuado sufriendo cambios debido a las exigencias de la **Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014**<sup>18</sup> (en adelante, Directiva 2014/56/UE), que fueron traspuestos a la normativa española a través de la LAC y por la que modificó la Directiva 2006 del Parlamento Europeo

El mayor cambio de todos, proviene tras la finalización del proceso de revisión de determinadas normas por parte de la IAASB, principalmente aquellas normas vinculadas con el informe de auditoría, de ahí que se haya considerado necesario establecer una comparación entre la estructura de los modelos del informe de auditoría según las NIA-ES y las NIA-ES (REVISADAS), hacer mención expresa a la NIA-ES 700 (REVISADA)<sup>19</sup>, a las NIA-ES 705 (REVISADA)<sup>20</sup> y por último a la NIA-ES 701<sup>21</sup> relativa a las “Cuestiones clave de auditoría”.

De manera simultánea a la aprobación y publicación de la Directiva 2014/56/UE se aprobó el **Reglamento 537/2014 del Parlamento y del Consejo**<sup>22</sup> sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (en adelante, EIP) y por el que se deroga la **Decisión 2005/909/CE de la Comisión Europea** a fin de establecer los requisitos para la realización de las auditorías de estados financieros anuales y consolidados de las EIP.

---

<sup>18</sup> Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

<sup>19</sup> Norma Internacional de Auditoría 700 (REVISADA): Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los estados financieros NIA-ES 700 (REVISADA) (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016).

<sup>20</sup> Norma Internacional de Auditoría 705 (REVISADA): Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente NIA-ES 705 (REVISADA) (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de diciembre de 2016).

<sup>21</sup> Norma Internacional de Auditoría 701: Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente NIA-ES 701 (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016).

<sup>22</sup> Reglamento (UE) No 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

Junto con la necesidad de integrar en nuestro ordenamiento jurídico lo exigido por la Directiva 2014/56/EU y el Reglamento 537/2014, la **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas** integró en nuestro ordenamiento lo exigido en las disposiciones anteriores. Todo ello se hizo con el objetivo de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría la adaptación de las NIA revisadas al marco jurídico español. Estas NIA-ES revisadas se publicarían con la finalidad de sustituir a las NIA-ES existentes, aplicables para los ejercicios económicos que se inicien a partir del **17 de junio de 2016**.



**4.1. Modelo de los informes de auditoría 3 y 4. NIA-ES. Periodo 2014-2016 y NIA-ES (REVISADAS), periodo 2016 en adelante.**

**Tabla 4.1. Estructura**

<b>Evolución y cambios producidos en la estructura del informe de auditoría de cuentas anuales</b>	
<b><i>Estructura del informe según las NIA-ES, para el periodo 2014-2016</i></b>	<b><i>Estructura del informe según las NIA-ES Revisadas, para el año 2016 en adelante</i></b>
Título del informe de auditoría: informe de auditoría independiente de cuentas anuales.	Título del informe de auditoría: informe de auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente.
Destinatario: accionistas o socios partícipes.	Destinatario: accionistas o socios partícipes.
Apartado introductorio.	Opinión del auditor.
Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.	Fundamento de la opinión.
Responsabilidad del auditor.	<b>Incertidumbre y Empresa en funcionamiento.</b>
<b>Párrafo o párrafos de salvedades o intermedios.</b>	Cuestiones clave de la auditoría/Aspectos más relevantes de la auditoría.
Párrafo de opinión.	<b>Otra información: Informe de gestión.</b>
<b>Párrafo de énfasis.</b>	Responsabilidad en relación con los estados financieros.
<b>Párrafo de otras cuestiones.</b>	Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.
<b>Párrafo de informe de gestión.</b>	<b>Otras responsabilidades de información:</b>
Nombre del auditor.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Informe para la comisión de auditoría.</li> <li>2. Periodo de contratación</li> <li>3. Servicios prestados además del de auditoría.</li> </ol>
Firma del auditor.	Nombre del socio del encargo. Con el número del ROAC.
Fecha del informe de auditoría	Firma del auditor.
	Dirección del auditor
	Fecha del informe de auditoría
Obligatorio/ <b>En su caso</b>	

**Fuente: Elaboración propia**

#### **4.2. Norma Internacional de Auditoría NIA-ES 700 (REVISADA). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.**

Dicha norma, se ha de interpretar de manera conjunta con la **NIA-ES 200: Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA**<sup>23</sup>.

Con la NIA-ES 700 lo que se está pretendiendo, es ver cuál es la **responsabilidad** de los auditores de formar una opinión sobre los estados financieros que audite, junto con las materias incluidas en el informe de auditoría emitido y la estructura de este último, como resultado de la auditoría de los estados financieros, así como los demás documentos contables.

La NIA-ES 700 tiene como objetivo que se alcance la máxima congruencia y comparabilidad entre los informes de auditoría, así como el reconocimiento de la necesidad de asemejarse a las circunstancias específicas del conjunto de jurisdicciones. En aquellos casos en los que la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la citada congruencia del informe promueve la credibilidad frente a terceros, entendidos estos como usuarios de la información económico-financiera ajenos a la empresa que tienen como objetivo establecer comparaciones y formular sugerencias, ya que se ha elaborado con normas reconocidas a nivel global.

Para conseguir dar esa fiabilidad al mercado, el auditor a la hora de elaborar el nuevo informe de auditoría y formar una opinión sobre los estados financieros tendrá que cumplir una serie de requisitos:

- I. Deberá de determinar si los estados financieros han sido preparados de manera adecuada.
- II. Obtención de una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material debida a fraude o error.
- III. Evaluará si los estados financieros revelan las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas, así como determinar si esas

---

<sup>23</sup> Norma Internacional de Auditoría 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-es 200) (adaptada para su aplicación en España mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)

políticas son congruentes con el marco de información financiera aplicable.

Una vez determinado por parte del auditor que los estados financieros están libres de fraude o error debido a incorrecciones materiales y que han sido preparados de manera adecuada (presentación, estructura y contenido) procederá a realizar el informe de auditoría. Este informe se ha modificado en su estructura y será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas anuales que se inicien a partir del **17 de junio del 2016**, con independencia a los ejercicios económicos a que se refieran los estados financieros objetivos del trabajo.

- El nuevo informe de auditoría será escrito, ya sean los informes impresos o los emitidos vía medios electrónicos.
- **Título.** Pasará a indicar que es un informe proveniente de un auditor independiente.
- **Destinatario.** El informe de auditoría irá dirigido a quien corresponda, en función de las circunstancias del encargo. Pudiendo ir dirigido el informe de auditoría a los accionistas o los socios partícipes.
- **Opinión del auditor.** Será la primera sección del informe de auditoría y se denominará “Opinión”
- **Fundamento de la opinión.** Manifestará que la auditoría se realizó o no conforme a las NIA-ES, e incluirá que el auditor mantiene una posición de independencia respecto de la entidad auditada, siendo la única relación entre ambas posturas la vinculación mediante contrato por un periodo determinado.
- **Principio de empresa en funcionamiento.**
- **“Cuestiones claves de auditoría”<sup>24</sup>.** Introducidas como novedad y con fines generales de EIP para realizar auditorías de un conjunto de cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas, estados financieros o para cuando se tengan que poner de manifiesto los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, un resumen

---

<sup>24</sup> La NIA 701 define las “Cuestiones clave de auditoría” como “aquellas cuestiones que, según el juicio de profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad”

de las propuestas de solución del auditor ante dichos riesgos. Esta sección de “Cuestiones clave de auditoría” también estará presente en los informes de auditoría para las entidades que no tienen la consideración de interés público, bajo el nombre de “Aspectos más relevantes de la auditoría”

- **Otra información.** Incluirá el informe de gestión.
- **Responsabilidades en relación con los estados financieros:** Donde se describirá la responsabilidad de la dirección en relación con, la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco normativo que resulte de aplicación. También se identificarán los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando los responsables de dicha supervisión sean distintos de los que cumplen las responsabilidades de la dirección.
- **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.** Donde se citará que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material y la emisión de un informe de auditoría donde se recoja la opinión del auditor.
- **Otras responsabilidades de información.** Sin perjuicio de lo que las disposiciones legales puedan establecer para cualquier tipo de entidad, en particular, cuando se trate de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público, en este párrafo de deberán incluir, al menos, los siguientes apartados:
  - Un informe adicional para la comisión de auditoría del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014.
  - El periodo de contratación.
  - Los servicios prestados además del de auditoría.
- **Nombre del socio del encargo.** Con el número del ROAC.
- **La firma del auditor.**
- **La dirección del auditor.**
- **La fecha del informe de auditoría.**

#### **4.3. Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 705 (REVISADA). Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.**

Con la NIA-ES 705 (REVISADA) lo que se pretende es tratar la responsabilidad que posee el auditor de emitir un informe oportuno en función de las circunstancias en el caso de formarse una opinión acorde con la NIA-ES 700 (Revisada), se llegue a la conclusión de que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros, así como de ver los cambios sufridos en el contenido y la estructura del informe en el caso de que el auditor declare una opinión modificada.

En este sentido, según la NIA-ES 705 (REVISADA) se considera que el auditor debe emitir una opinión modificada cuando se concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material o no se pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

En aquellos casos en los que el auditor exprese una opinión modificada, podremos encontrarnos con las siguientes opiniones: opinión con salvedades, opinión desfavorable y denegación de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión oportuna dependerá de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, que no sea posible obtener evidencia suficiente y adecuada o que derive del juicio del auditor.

En este sentido, la importancia relativa o materialidad será la base sobre la que el auditor tomará la decisión de que su informe de auditoría sea favorable o bien porque sea o bien con opinión modificada.

Esta materialidad viene definida en la **NIA-320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría (NIA-ES 320)**<sup>25</sup>, que es la que ayuda a fijar al auditor la cifra de importancia relativa y determinar cuando existen incorrecciones materiales en los estados

---

<sup>25</sup> Norma Internacional de Auditoría 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría. (NIA-ES 320) (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)

financieros. Para ello, el auditor determinará la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto basándose en una serie de factores para indicar el porcentaje de referencia adecuado, como pueden ser:

- Los elementos de los estados financieros.
- La naturaleza de la entidad auditada.
- La estructura de propiedad de la entidad auditada y la forma en la que se financia.

4.3.1. Situaciones en las que se va a dar una opinión modificada y tipologías.

*4.3.1.1. Situaciones en las que se puede dar una opinión modificada.*

El auditor llegará a la conclusión de expresar una opinión modificada en el informe de auditoría:

- Sobre la base de evidencia obtenida, cuando se concluya que los estados financieros no están libres de incorrección material. Opinión con salvedades por incorrección material.
- No pueda obtener evidencia de auditoría suficiente para llegar a la conclusión de que los estados financieros en su conjunto carecen de incorrección material. Opinión con salvedades por limitación de alcance.

*4.3.1.2. Tipología de opiniones modificadas*

### **Opinión con salvedades.**

El auditor dará una opinión con salvedades cuando concluya que existen incorrecciones materiales no generalizadas para los estados financieros en su totalidad, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente o cuando el auditor no pueda obtener la evidencia suficiente para sustentar su opinión.

### **Opinión desfavorable (adversa).**

El auditor dará una opinión desfavorable en el caso de que aun habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, llegue a la conclusión de que las incorrecciones son materiales y generalizadas en los estados financieros de la entidad auditada.

### **Denegación (abstención) de opinión.**

El auditor denegará la opinión como consecuencia de no poder obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que refutar su opinión, o en aquellos casos, que pese a haber obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente relacionada de manera individual con cada una de las incertidumbres, no es posible formar una opinión sobre los estados financieros de la entidad auditada a causa de las relaciones de dependencia entre las incertidumbres.

#### 4.3.2. Cambios producidos en el informe de auditoría a consecuencia de la expresión de una opinión modificada.

A consecuencia de haber expresado el auditor una opinión modificada, el informe que este presenta, sufre una serie de modificaciones con respecto al modelo de informe estándar.

El primero de los cambios, se encuentra en el párrafo de la opinión del auditor, que pasa a denominarse “opinión con salvedades/desfavorables o denegación”.

En aquellos casos en los que se exprese una opinión con **salvedades** a causa de una incorrección material en los estados financieros, el auditor lo manifestará en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”, pero en el caso de que se deba a consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor se apoyará en la siguiente frase. “excepto por los posibles efectos de las cuestiones”

Cuando la opinión dada sea una **opinión desfavorable** (adversa), el auditor se amparará a la significatividad de las cuestiones descritas en el apartado “Fundamento de la opinión desfavorable”. Siendo esas cuestiones, que los estados financieros no presenten fielmente, en los aspectos materiales o cuando el informe de acuerdo con un marco de cumplimiento, los estados financieros no han sido elaborados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Por último, cuando el auditor **deniegue** la opinión, expresará que no ha podido obtener evidencia suficiente y lo hará corresponder con:

- Las cuestiones presentes en la sección “Fundamento de la denegación de la opinión.”
- El auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos.
- La corrección de la declaración del apartado 24b de la NIA-ES 700 (Revisada), haciendo referencia a que los estados financieros han sido auditados.

En la tabla 4.2 se puede observar como resumen y siempre a juicio del auditor, las distintas situaciones que pueden originar una opinión modificada y el tipo.

**Tabla 4.2. Opinión modificada**

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

Fuente: NIA-ES 705 (REVISADA) (Pag.8)



El nuevo informe de auditoría

En la siguiente tabla 4.3 se establece una comparación entre la estructura del informe de auditoría con opinión favorable y con opinión modificada.

**Tabla 4.3. Comparación del informe favorable y con opinión modificada.**

<b>Esquema del nuevo informe de auditoría “opinión favorable NIA-ES 700 (REVISADA), opinión modificada NIA-ES 705 (REVISADA)”</b>	
<b><i>NIA-ES 700 (REVISADA)</i></b>	<b><i>NIA-ES 705 (REVISADA)</i></b>
Título. Informe de auditoría de cuentas anuales emitido por auditor independiente. (Ref: Apartado A15).	Título. Informe de auditoría de cuentas anuales emitido por auditor independiente. (Ref: Apartado A15).
Destinatario (Ref: Apartado A16)	Destinatario (Ref: Apartado A16)
“Opinión” del auditor (Ref: Apartados A17-A18)	Opinión con “Salvedades”, “Desfavorable” o “Denegación” (Ref.: Apartados A17-A24)
Fundamento de la opinión (Ref: Apartados A27-A34)	Fundamento de la opinión “con salvedades”, “desfavorable”, “denegada” (Ref: Apartados A27-A34)
Empresa en funcionamiento NIA 570	Empresa en funcionamiento NIA 570
Cuestiones clave de la auditoría / Aspectos más relevantes de la auditoría. (Ref: Apartados A35-A38)	Cuestiones clave de la auditoría / Aspectos más relevantes de la auditoría. (Ref: Apartados A35-A38)
Otra información: informe de gestión (Ref: Apartado A39-A44)	Otra información: informe de gestión (Ref: Apartado A39-A44)
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado A45)	Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado A45)
Otras responsabilidades de información. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (Ref: Apartados A53-A55)	Otras responsabilidades de información. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (Ref: Apartados A53-A55)
Nombre del socio del encargo (Ref: Apartados A56-A58)	Nombre del socio del encargo (Ref: Apartados A56-A58)
Firma del auditor (Ref: Apartado A59-A60)	Firma del auditor (Ref: Apartado A59-A60)
Dirección del auditor	Dirección del auditor
Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartados A61-A64)	Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartados A61-A64)

**Fuente: Elaboración propia, basada en las NIA-ES 700 y 705 (REVISADAS)**

## **5. LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA**

La Ley de Auditoría distingue dos tipos de entidades sobre las que puede trabajar el auditor: las entidades que no son de interés público y las EIP. Dentro de estas últimas se encuentran, entre otras, las entidades emisoras de valores

admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales o en el mercado bursátil.

Este párrafo de “Cuestiones clave de la auditoría” en el caso de las entidades que no son de interés público se denomina “Aspectos relevantes en la auditoría”

En primer lugar, las “Cuestiones clave de la auditoría” según la NIA-ES 701 (REVISADA), serán aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo.

Las “Cuestiones clave de la auditoría” se seleccionan, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Y para determinarlas, el auditor ha de tener en cuentas aquellas áreas con mayor riesgo de incorrección material, los juicios significativos vinculados con aquellas áreas de los estados financieros que hayan requerido juicios de la estimación.

El auditor describirá de manera individualizada las “Cuestiones clave de la auditoría”, en la sección correspondiente del informe (Ref: Apartados A34-A41), recogerá la causa por la cual se ha considerado de tal significatividad para ser una cuestión clave (Ref: Apartados A42-A45) y la manera en la que ha sido tratada (Ref: Apartados A46-A51)

Posteriormente se pueden dar una serie de circunstancias en las que las cuestiones consideradas “Cuestiones clave de la auditoría” no se reflejan en el informe del auditor (Ref: Apartados A53-A56), como por ejemplo cuando el auditor considera que la publicación generaría consecuencias mayores que los beneficios o cuando la Ley prohíba la publicación de la cuestión clave.

En el siguiente cuadro 5 se indican los pasos a seguir por parte del auditor para seleccionar las cuestiones que considera que deben venir reflejadas en su informe en aras de una mayor transparencia y como un intento de reducir el gap de expectativas al que se hace referencia más arriba.

### Cuadro 5. Identificación y descripción de las “Cuestiones clave de auditoría”.



Fuente: Nuevo informe de auditoría. KPMG. 2016.

Para finalizar este trabajo se han recogido una serie de ejemplos de “Cuestiones clave de auditoría” para cada uno de los sectores presentes en el mercado abierto y se ha procedido a establecer un resumen de esas cuestiones, así como de la metodología usada para solucionarlas. Las empresas han sido seleccionadas de manera aleatoria, de entre todo el rango de opciones. Las empresas seleccionadas y su sector son las siguientes:

**Tabla 5.1. Sectores y empresas del mercado bursátil seleccionados**

Sector	Empresa
Petróleo y Energía	ENDESA, S.A.
Materiales Básicos, Industria y Construcción	ACCIONA, S.A.
Bienes de Consumo	BODEGAS BILBAINAS, S.A.
Servicios de Consumo	ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A.
Servicios Financieros e Inmobiliarios	BANCO SANTANDER, S.A.
Tecnología y Telecomunicaciones	AMPER, S.A.

Fuente: Elaboración propia

De cada una de ellas, se ha obtenido las “Cuestiones Claves de la Auditoría” recogidas en el informe de auditoría, que se presentan, en forma de resumen a continuación:

**Tabla 5.2. ENDESA, S.A.**  
ENDESA, S.A.

Cuestiones clave de la auditoría.	Descripción	Respuesta
Deterioro de valor de las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	La descripción alude a que la empresa realizará una serie de correcciones valorativas sobre las inversiones en el patrimonio de empresas de grupo y asociadas siempre que se crea que dicha inversión no se puede recuperar. El valor recuperable se determina mediante la aplicación de una serie de criterios. La cuantía de las inversiones (14793 millones de euros) y la dificultad de asignación han llevado a esta partida a ser una cuestión clave en la auditoría.	Entendiendo que las inversiones en empresas del grupo y asociadas han tendido a deteriorarse, se procedió a analizar los indicios de ese deterioro y en algunos casos la revisión del modelo en uso para la determinación del valor razonable por la Dirección de la Sociedad.
Cambios en los sistemas de información	El hecho que ha llevado a considerar los sistemas de información como una cuestión clave de auditoría, ha sido la transformación de las aplicaciones usadas a fin de homogeneizar los sistemas, por su gran influencia sobre las transacciones y la presentación de los estados contables y financieros.	Los hechos remarcables en este aspecto son la realización de procedimientos para evaluar el diseño de los nuevos controles para los sistemas de información establecidos por la Dirección de la Sociedad, procedimientos para asegurarse de que el traspaso de información es correcto y la inclusión de controles automáticos para acceder a las aplicaciones.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 5.3. ACCIONA, S.A.**  
ACCIONA, S.A.

Cuestiones clave de la auditoría.	Descripción	Respuesta
Valoración de las empresas del grupo y asociadas.	El hecho que hace que esta partida sea considerada como una cuestión clave de auditoría, es el indicio del deterioro sobre las inversiones. Para corroborar la existencia de este, se procede a realizar un test, con el fin de ver qué hacer con la provisión por deterioro, valorada por 1333 millones de euros. La incertidumbre y el juicio asociado a las estimaciones del proceso llevan a considerarlo como cuestión clave.	Lo prioritario ha sido centrarse en la evaluación de los criterios usados para identificar el deterioro en las participaciones en empresas del grupo y asociadas. Unido a ello, se ha evaluado la apropiabilidad de la metodología usada para ver determinar el importe recuperable y la realización de revisiones para ver si se están cumpliendo los objetivos.
Litigios y contingencias	El hecho que hace que esta partida sea considerada como una cuestión clave de auditoría, es la posible existencia de reclamaciones ligadas a las actividades que desarrolla la entidad, desembocando en juicios o arbitrajes. Todo ello implicaría que sea necesario establecer una serie de provisiones para sufragar los gastos, no estando libre de incertidumbre asociada a estimaciones de reclamaciones.	Lo primero de todo fue obtener información acerca de los litigios de la sociedad, evaluar los mecanismos de control requeridos y estimar las provisiones oportunas. Seguido de ello se habló con profesionales independientes a la empresa (abogados) de cara a tomar decisiones y jerarquizar los litigios de mayor a menor relevancia.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 5.4. BODEGAS BILBAINAS, S.A.**  
BODEGAS BILBAINAS, S.A.

Cuestiones clave de la auditoría.	Descripción	Respuesta
Valoración de producto en curso y terminado	El hecho que hace que esta partida sea considerada significativa es representatividad en el activo total, siendo del 43% y la complejidad de imputar costes fase tras fase de cara a obtener el producto terminado.	La respuesta se ha basado en llevar un proceso de imputación de costes directos e indirectos al producto, elaborado por la empresa, cumpliendo en todo caso la normativa contable.
Registro de operaciones con partes vinculadas	Al ser una empresa dedicada a la producción y comercialización de vino, la venta se realiza en su mayoría con empresas del Grupo, de ahí que sea considerada como una cuestión clave de auditoría.	Los procedimientos llevados a cabo se han basado en obtener documentación para verificar las operaciones realizadas y la aplicación de procedimientos para evaluar las transacciones con las sociedades vinculadas.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 5.5. ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A.**

**ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A.**

Cuestiones clave de la auditoría.	Descripción	Respuesta
Deterioro de participaciones y créditos mantenidas en sociedades del grupo y asociadas.	El hecho que dota de importancia a esta partida es el importe por el que figura en el balance de situación a cierre del ejercicio (12629 millones de euros, unido a la dificultad de evaluación de los créditos, que requiere la aplicación de juicios de valor y estimaciones oportunas.	Los procedimientos y pruebas aplicadas han sido con el objetivo de minorar los riesgos vinculados a la evaluación del deterioro de las participaciones mantenidas en sociedades del grupo. Para llevar a cabo todos estos procedimientos y obtener la evaluación más fiable posible se ha colaborado con profesionales internos. Por último, se habla de la capacidad para pagar créditos y dividendos en un futuro.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 5.6. BANCO SANTANDER, S.A.**

**BANCO SANTANDER, S.A.**

Cuestiones clave de la auditoría.	Descripción	Respuesta
Deterioro de valor de los préstamos y partidas a cobrar y de los activos inmobiliarios adjudicados	Su aparición en las cuestiones claves de auditoría se basa principalmente en la dificultad de estimar el deterioro experimentado. Para proceder a la estimación, es necesario aplicar modelos con un cierto grado de subjetividad, teniendo que considerar, activos deteriorados, clasificación de carteras y la construcción de parámetros para los citados modelos.	Lo básico en esta cuestión ha sido realizar un control interno y pruebas detalladas sobre las provisiones estimadas. En cuanto al control interno se ha profundizado en mejorar las metodologías de cálculo, cumplir con el funcionamiento de los modelos internos, etc... Por otro lado en cuanto a las pruebas en detalle, que pretenden mejorar los métodos de cálculo, comprobar las tasas de estimación y proceder a la correcta valoración de los activos inmobiliarios.
Desglose del impacto estimado de la Circular 4/2017 de Banco de España	Se ha realizado con el objetivo de poder implementar el plan del Banco de España, y así adoptar la Circular 4/2017 del Banco de España. Dicho plan se centra en evaluar el conjunto de instrumentos financieros afectados por la Circular 4/2017 y determinar una metodología para obtener el deterioro de los pasivos financieros.	El trabajo en esta cuestión se ha centrado en analizar los controles oportunos de cara a presentar de manera desglosada las cuentas anuales. Por otro lado se han intentado verificar las operaciones realizadas mediante la obtención de una muestra de operaciones y su posterior análisis.
Recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos	Se ha considerado dicha partida por la dificultad en la evaluación. Para ello, se han de establecer hipótesis sustentadas en planes de negocio. El proceso se sustenta en consideraciones de la dirección como por ejemplo la correcta aplicación de las normas fiscales y el reconocimiento de las diferencias temporarias.	La respuesta se ha centrado en el reconocimiento y cálculo de los activos diferidos, para elaborar el plan de negocio. A mayores, se han evaluado cuestiones del Grupo, relativas a las diferencias temporarias deducibles, y evaluar la oportuna recuperabilidad de los activos por impuesto diferido.
Valoración de los compromisos por pensiones	Se ha considerado dicha partida por la dificultad de estimación de los compromisos, por los cálculos que implican un cierto grado de juicio. Para determinar la significatividad de los compromisos se ha de ver si cumple la normativa contable, y garantizar que están bien calculados.	El proceso de respuesta se inició con una serie de procedimientos como actualizar las bases de datos y lanzar hipótesis de cara a estimar las pensiones comprometidas. Pero para poder hacer todo eso se requería que la base de datos estuviera actualizada, se hubieran obtenido cartas procedentes de aseguradores a fin de contrastar los datos. Conclusión: no se identificaron diferencias, en el rango analizado.
Sistemas de información-control de accesos	Es conveniente introducir los Equipos de Procesamiento de la Información, ya que en ellos se recoge toda la base de datos que hace operativa la actividad de la entidad. Ya que a medida que la base de datos va aumentando el riesgo asociado. Para que esto no ocurra Banco Santander cuenta con un sistema de eficiencia.	Para evaluar la partida se realizaron procedimientos a fin de ver el diseño y la eficiencia de los controles del marco de gobierno, sobre los sistemas operativos y bases de datos. Teniendo como respuesta la presencia de incidencias en el acceso a ciertas aplicaciones.
Deterioro de valor de inversiones en entidades del Grupo, multigrupo y asociadas	El hecho que lleva a esta partida ser tildada de cuestión clave de auditoría es la cifra de 85 mil millones de euros, recogida en el Balance a 31/12/12, en inversiones de todas Sociedades del grupo y su continuo deterioro, analizado por medio del Valor patrimonial o el valor de cotización.	La respuesta se ha basado en analizar el diseño de los controles valorativos y la metodología aplicada. Por el contrario las pruebas al detalle tratan de ver si la metodología se ajusta a la normativa vigente.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 5.7. AMPER, S.A.**  
**AMPER, S.A.**

<b>Cuestiones clave de la auditoría.</b>	<b>Descripción</b>	<b>Respuesta</b>
Fondo de comercio	El hecho de que esta partida haya sido considerada como una cuestión clave de auditoría proviene de la elevada cuantía del importe, cifrada en 14 millones de euros y lo sensibles que son ante cambios en las asunciones y el entorno macroeconómico.	Se ha basado en revisar todos los informes financieros y cuestiones financieras de los negocios de la entidad, presentes y pasados. Así como la idoneidad del método teórico-práctico usado.
Provisiones	El hecho de considerar a las provisiones como "Cuestiones clave de auditoría" se basa principalmente en la cuantía por la que figuran tales partidas en el balance, cifradas mediante un elevado grado de subjetividad e incertidumbre. Estas cifras son de 9 y 5 millones de euros, determinadas ante una posible liquidación de filiales.	Por medio de la realización de estimaciones y el recálculo de las provisiones unido a la llevanza de una contabilidad adecuada para completar las actas y revisiones en el Consejo de Administración.
Reconocimiento de ingresos	El hecho de que se considere a esta partida como una cuestión clave de auditoría viene de la dificultad de estimar los costes incurridos, ya que se sustentan en juicios de valor y cierta subjetividad. Así como el impacto de las condiciones de contrato cuando la entidad reconoce el ingreso.	Se ha basado en la evaluación de los métodos de reconocimiento de ingresos y en la evaluación de los ingresos tanto reales como presupuestados.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 5.8. Resumen de las "Cuestiones clave de auditoría" y la metodología aplicada para su respuesta.**

<b>"Cuestiones clave de auditoría"</b>	<b>Metodología de respuesta</b>
<b>Deterioro de valor de las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</b>	Análisis de los indicios del deterioro para la determinación del valor razonable.
<b>Cambios en los sistemas de información</b>	Procedimientos para evaluar el diseño de los controles de los sistemas de información.
<b>Valoración de las empresas del grupo y asociadas</b>	Evaluación de la apropiabilidad de la metodología usada para determinar el importe recuperable.
<b>Litigios y contingencias</b>	Obtención de los litigios y evaluación de los mecanismos de control.
<b>Valoración de producto en curso y terminado</b>	Procesos de imputación de costes directos e indirectos al producto.
<b>Registro de operaciones con partes vinculadas</b>	Obtención de documentación para la validación de las operaciones realizadas.
<b>Deterioro de valor de los préstamos y partidas a cobrar y de los activos inmobiliarios adjudicados</b>	Realización de un control interno y pruebas de detalle sobre las provisiones estimadas.
<b>Desglose del impacto estimado de la Circular 4/2017 de Banco de España</b>	Análisis de los controles para presentar de manera adecuada las cuentas anuales.
<b>Recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos</b>	Reconocimiento y cálculo de los activos diferidos y evaluación de la recuperabilidad de los dichos activos.
<b>Valoración de los compromisos por pensiones</b>	Procedimientos de actualización de bases de datos y lanzamiento de hipótesis para estimar las pensiones.
<b>Sistemas de información-control de accesos</b>	Realización de procedimientos a fin de ver el diseño y la eficiencia de los controles del marco de gobierno.
<b>Fondo de comercio</b>	Revisión de los informes financieros y cuestiones financieras de los negocios de la entidad, presentes y pasados.
<b>Provisiones</b>	Realización de estimaciones y el recálculo de las provisiones.
<b>Reconocimiento de ingresos</b>	Evaluación de los métodos de reconocimiento de ingresos y en la evaluación de los ingresos tanto reales como presupuestados.

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 5.9. Agrupación de las cuestiones clave por áreas.**

ÁREAS	“Cuestiones clave de auditoría
Valoración de empresas del grupo y operaciones con partes vinculadas.	Deterioro de valor de las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.
	Valoración de las empresas del grupo y asociadas.
	Registro de operaciones con partes vinculadas.
Valoración de activos y recuperación de activos.	Valoración de producto en curso y terminado.
	Fondo de comercio.
	Recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos.
	Deterioro de valor de los préstamos y partidas a cobrar y de los activos inmobiliarios adjudicados.
Incertidumbre por cambios.	Cambios en los sistemas de información.
	Desglose del impacto estimado de la Circular 4/2017 de Banco de España.
Provisiones.	Litigios y contingencias.
	Valoración de los compromisos por pensiones.
	Provisiones.
Otras.	Sistemas de información-control de accesos.
	Reconocimiento de ingresos.

Fuente: Elaboración propia

## 6. CONSIDERACIONES FINALES

Actualmente en España, la actividad de auditoría se ve reglada por las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Estas NIA-ES son el resultado de la **Resolución del 15 de octubre de 2013** y la **Resolución del 23 de diciembre de 2016, del ICAC**.

Debido a la Resolución del 15 de octubre del ICAC, el IAASB dictó e implantó las NIA para su aplicación en España y aparte modificó una serie de NTA vigentes en ese momento, que servirían para regular los aspectos no contemplados en las NIA-ES.

Posteriormente, mediante la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas se traspusieron a nuestra legislación las modificaciones introducidas con la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento 537/2014 con el propósito de

establecer los requisitos para la realización de las auditorías de estados financieros anuales y consolidados de las EIP.

Años más tarde, a través de la Resolución del 23 de diciembre de 2016 del ICAC, se llevaron a cabo modificaciones en algunas de las NIA-ES, concretamente en aquellas relacionadas con el informe de auditoría, el proceso de emisión y el contenido del informe (260, 570, 700, 705, 706, 720) y se incluyó la NIA-ES 701, relativa a la introducción en el informe de auditoría de un nuevo apartado conocido como “Cuestiones clave de auditoría”: siendo aquellas cuestiones de mayor significatividad en la auditoría del ejercicio auditado según el juicio profesional del auditor que deben ser comunicadas en el informe de auditoría. De esta, manera se busca reducir la llamada brecha e expectativas entre lo que los usuarios esperan de una auditoría y lo que realmente reciben.

Este nuevo apartado de “Cuestiones clave de auditoría”, ha sido introducido con la finalidad de mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría, ya que proporciona una mayor transparencia sobre la auditoría realizada, cumpliendo así el requisito que exigen los inversores de la obtención de mayor información, que les sirva como base para tomar sus decisiones empresariales.

En lo relativo a estas cuestiones, en función de que opinión se de en el informe de auditoría, podremos encontrarnos con los siguientes casos:

- En el caso de que exista opinión desfavorable y haya “Cuestiones clave de auditoría”, el auditor deberá interpretar si decide informar o no. En el caso de que decida informar, la descripción, deberá ser muy detallada.
- En el caso de que exista una opinión denegada y haya “Cuestiones clave de auditoría” el auditor no deberá comunicarlas salvo requerimiento legal o reglamentario.

Por último, concluir que la actividad de auditoría seguirá siendo objeto de modificación continúa, debido a la complejidad del entorno, siendo el resultado la obtención de informes de auditoría más integrados y amplios, que nos permitan abarcar de una manera más acertada los problemas de auditoría debido a la creciente complejidad del entorno en el que operamos. Por todo,



El nuevo informe de auditoría

ello se exige que los auditores actúen aplicando el juicio profesional y manteniendo el escepticismo a fin de aplicar la legislación de la mejor manera posible y ofrecer unos informes lo más útiles e interpretables para los usuarios de la información financiera.

## BIBLIOGRAFÍA

- KPMG (2016): Nuevo Informe de Auditoría. Mayor transparencia e información relevante, pp. 9. Disponible en: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/nuevo-informe-auditoria.pdf>
- Ramos Sánchez, S. Villarroya Lequericaonandia, B. (2017): El nuevo informe de auditoría según las NIA-ES revisadas: en busca de una mayor transparencia. Disponible en: [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais\\_site/153.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais_site/153.pdf)
- SÁNCHEZ, JL. Y ALVARADO, M. (2017): “Teoría y práctica de la auditoría I. Concepto y metodología”, Ediciones Pirámide, pp. 31-36.

### Webs

- CNMV, ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A. Disponible en: <https://www.cnmv.es/AUDITA/2017/17313.pdf> [Consulta: 10/04/2018 13:17]
- CNMV, ACCIONA, S.A. Disponible en: <https://www.cnmv.es/AUDITA/2017/17346.pdf> [Consulta: 10/04/2018 13:20]
- CNMV, AMPER, S.A. Disponible en: <https://www.cnmv.es/AUDITA/2017/17398.pdf> [Consulta 10/04/2018 13:13]
- CNMV, BANCO SANTANDER, S.A. Disponible en: <https://www.cnmv.es/AUDITA/2017/17319.pdf> [Consulta: 10/04/2018 13:15]
- CNMV, BODEGAS BILBAINAS, S.A. Disponible en: <https://www.cnmv.es/AUDITA/2017/17298.pdf> [Consulta: 10/04/2018 13:19]
- CNMV, ENDESA, S.A. Disponible en: <https://www.cnmv.es/AUDITA/2017/17372.pdf> [Consulta: 10/04/2018 13:11]

### Apéndice normativo (por orden alfabético)

- Constitución Española: Aprobada por Las Cortes en sesiones plenarios del Congreso de los Diputados y del Senado celebradas el 31 de octubre de 1978 Ratificada por el pueblo español en referéndum de 6 de diciembre de 1978 (BOE 23/12/1978) Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/1978/12/29/pdfs/A29313-29424.pdf> [Consulta; 15/04/2018 12:05]
- 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, para que se modifiquen las directivas 78/660/CEE Y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

(DOUE 09/06/2006) Disponible en:  
<https://www.boe.es/doue/2006/157/L00087-00107.pdf> [Consulta: 10/04/2018 17:58]

Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Disponible en:  
<http://www.icac.meh.es/Documentos/Directiva%202014%2056%20UE.pdf>  
[Consulta: 15/05/2018 15:40]

La NIA 701 define las “Cuestiones clave de auditoría” como “aquellas cuestiones que, según el juicio de profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad” (BOE 31/12/2016) Disponible en:  
<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=225> [Consulta: 10/05/2018 12:05]

Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. (BOE 15/07/1988) Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1988-17704>  
[Consulta: 12/05/2018 10:30]

Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades (BOE 27/07/1989) Disponible en:  
<https://www.boe.es/buscar/pdf/1989/BOE-A-1989-17832-consolidado.pdf>  
[Consulta: 17/06/2018 13:54]

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria (BOE 01/07/2010) Disponible en:  
<https://www.boe.es/boe/dias/2010/07/01/pdfs/BOE-A-2010-10421.pdf>  
[Consulta: 15/04/2018 20:35]

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE 21/07/2015) Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>  
[Consulta: 14/04/2018 22:15]

Norma Internacional de Auditoría 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES 200) (adaptada para su aplicación en España mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013) (BOE 13/11/2013 y BOICAC 95) Disponible en:

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=172> [Consulta: 25/05/2018 12:06]

Norma Internacional de Auditoría 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría (NIA-ES 320) (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013) (BOE 13/11/2013 Y BOICAC 95) Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=182> [Consulta: 19/06/2018 21:52]

Norma Internacional de Auditoría 700 (REVISADA): Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los estados financieros NIA-ES 700 (REVISADA) (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016) (BOE 31/12/16) Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=224> [Consulta: 19/05/2018 20:40]

Norma Internacional de Auditoría 701: Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente NIA-ES 701 (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016) (BOE 31/12/2016) Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=225> [Consulta: 21/05/2018 15:06]

Norma Internacional de Auditoría 705 (REVISADA): Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente NIA-ES 705 (REVISADA) (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de diciembre de 2016) (BOE 31/12/16) Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=226> [Consulta: 19/05/2018 20:55]

Octava Directiva del Consejo, de 10 de abril de 1984 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargados del control legal de documentos contables (84/253 /CEE) Disponible en: <https://publications.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/e71c25f4-c1b3-4d10-b42a-6cc7ff52ed26/language-es> [Consulta: 16/06/2018 12:36]

Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, (BOE 20/11/2007)

Recomendación 2001/256/CE de la Comisión, de 15 de noviembre de 2000, sobre el control de calidad de la auditoría legal en la UE: requisitos mínimos [Diario Oficial L 91 de 31.3.2001] Disponible en:

El nuevo informe de auditoría

<http://www.boe.es/doue/2001/091/L00091-00097.pdf> [Consulta: 12/06/2018 10:08]

Recomendación 2002/590/CE de la Comisión, de 16 de mayo de 2002, “independencia de los auditores de cuentas de la UE: principios fundamentales” Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002H0590&from=ES> [Consulta: 16/05/2018 16:06]

Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio. Art 2. Modalidades de auditoría de cuentas (BOE 02/07/2011) Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-11345> [Consulta: 19/05/2018 12:24]

Reglamento (UE) No 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión <http://www.icac.meh.es/Documentos/Reglamento%20UE%20537%202014.pdf> [Consulta: 20/05/2018 20:59]

Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría publicada en el Boletín Oficial del ICAC (BOICAC) número 4. (BOE 18/01/1992) Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Normativa/Contabilidad/Nacional/ficha.aspx?hid=18> [Consulta: 20/05/2018 21:25]

Resolución de 31 de enero de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. (BOE 14/02/2013) Disponible en: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-1585](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-1585) [Consulta: 14/04/2018 14:05]

Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993. (BOE 30/07/2013) Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2013/07/30/pdfs/BOE-A-2013-8357.pdf> Fecha de [Consulta: 19/04/2018 9:05]

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) (BOE 13/11/2013)

Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2013/11/13/pdfs/BOE-A-2013-11873.pdf> [Consulta: 15/04/2018 18:17]

Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Auditoría de un solo estado financiero”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805, “Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero”, para su aplicación en España (NIA-ES 805). (BOE 03/04/2014) Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2014/04/03/pdfs/BOE-A-2014-3583.pdf> [Consulta: 17/04/2018 19:03]

Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. (BOE 31/12/2016) Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2016/12/31/pdfs/BOE-A-2016-12636.pdf> [Consulta: 18/05/2018 14:17]

