



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

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

Evolución de la normativa auditora: Especial incidencia en el informe de auditoría

Presentado por:

José Manuel Sánchez Lago

Tutelado por:

Jesús M. San Miguel Montorio

Valladolid, 31 de julio de 2014

ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN: LA EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD AUDITORA.....	4
1.1. LOS INICIOS DE LA INTERNACIONALIZACIÓN	4
1.1.1. El proyecto Clarity.....	6
1.2. LA NUEVA VIII DIRECTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	7
2. LA TRASPOSICIÓN DE LAS NIA A LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA.....	9
2.1. ESTRUCTURA DE LAS NIA	11
2.2. IDENTIFICACIÓN DE LAS NIA PUBLICADAS	12
2.3. FECHA DE ENTRADA EN VIGOR DE LAS NIA.....	13
2.4. DEROGACIÓN DE LAS NTA ANTERIORES.....	14
2.5. MODIFICACIONES O ADICIONES POSTERIORES DE LAS NIA	14
2.6. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NIA.....	14
2.7. GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LAS NIAS.....	15
3. LAS NIA-ES SOBRE INFORMES.....	15
3.1. EL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIA-ES.....	16
3.2. ELEMENTOS BÁSICOS DEL INFORME (NIA-ES 700).....	17
3.3. OTROS ELEMENTOS DEL INFORME (NIA-ES 705 Y 706)	20
3.4. TIPOS DE OPINIÓN Y FACTORES DETERMINANTES	22
4. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORÍA. DE LAS NTA (1991) A LAS NIA-ES (2013).....	25
5. CONCLUSIONES.....	28
6. BIBLIOGRAFÍA.....	32

APÉNDICES:

I. CATÁLOGO DE LAS NIA-ES ADOPTADAS POR EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS.....	37
II. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA ACTUALES QUE PERVIVEN TRAS LA ENTRADA EN VIGOR DE LAS NIA-ES	46
III. CRITERIOS A OBSERVAR EN LA APLICACIÓN DE LAS NIA-ES.....	48
IV. ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIA-ES	52
V. MODO EN QUE EL JUICIO DEL AUDITOR AFECTA AL TIPO DE OPINIÓN A EXPRESAR	54
VI. MODELOS DE INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIA-ES.....	55
VII. EVOLUCIÓN COMPARATIVA DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIA-ES	67
VIII. COMPARACIÓN DEL CONTENIDO DEL ACTUAL INFORME DE AUDITORÍA CON EL PROPUGNADO POR LAS NIA-ES.....	68
IX. EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS DE OPINIÓN A EMITIR EN EL INFORME DE AUDITORÍA	71

1. INTRODUCCIÓN: LA EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD AUDITORA

La profesión de auditor, como indica John L. Carey¹ (1969) es muy reciente, pudiendo fijar sus orígenes en la revolución industrial que con sus cambios en el modo de producción forzó a los accionistas a exigir un auditor independiente para proteger sus intereses. Normativamente, el arranque, probablemente esté en la Ley de Sociedades (1844) británica en la que se establecía la obligación de contar con un auditor y en 1862 se reconoce la auditoría como una profesión independiente, creándose, a partir de ahí, asociaciones profesionales. Rápidamente, esta obligación de auditar se traslada a los Estados Unidos y hace que cobre gran importancia en el ámbito anglosajón, circunstancia que se ve favorecida por el estallido de la crisis de 1929 y algún escándalo empresarial² que obligan al gobierno norteamericano a crear organismos emisores de normas contables y supervisores en materia de auditoría³.

1.1. LOS INICIOS DE LA INTERNACIONALIZACIÓN

Si bien en el ámbito anglosajón había cierta seguridad para los usuarios de la información financiera, rápidamente nació el propósito, fundamentalmente por la internacionalización de los negocios, de la armonización contable y auditora⁴. Así, el Comité para los Procedimientos de Auditoría (CAP) del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) dictó en 1939 las primeras normas SAP⁵ de auditoría que se irán ampliando a lo largo del tiempo⁶. Además, se crea el Comité Ejecutivo para los Estándares de Auditoría (AudSEC)⁷ que interpreta estas normas de auditoría generalmente aceptadas.

Iniciada la senda armonizadora, no debemos constreñirnos a las medidas llevadas a cabo en los Estados Unidos. El Comité Internacional de Estándares de

¹ En su libro "The rise of accounting profession: From technician to professional, 1896-1936".

² El caso McKeeson & Robbins (1938).

³ Es el caso de la Securities and Exchange Commission (SEC) creada en 1934, el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) o el Committee on Auditing Procedure (CAP).

⁴ Maurice Moonitz (1961), en su obra "The basic postulates of accounting" recoge esta idea al resaltar la necesidad de una armonización mundial de la contabilidad y la auditoría, lo que, inequívocamente, llevaba a la creación de un conjunto de normas internacionales así como de un organismo que se encargase específicamente de tales normas.

⁵ Standard on Auditing Procedure.

⁶ En 1951 ya había 51 pronunciamientos y en 1972 se creó un cuerpo de normas codificadas -54 SAP- que, una vez revisadas constituyeron las primeras declaraciones sobre normas de auditoría (SAS) – Statements on Auditing Standards-.

⁷ Auditing Standard Executive Comitee. Organismo sustituido en 1978 por el Consejo de Estándares de Auditoría (ASB) –Auditing Standards Board-

Contabilidad (IASC)⁸ se formó en 1973 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. Aún cuando la labor normalizadora del IASC tuvo buena acogida, es en 1995⁹ cuando recibe el impulso definitivo al poner en marcha un programa de trabajo para completar un conjunto de normas internacionales de contabilidad¹⁰.

Hasta aquí prácticamente hemos hecho referencia a cuestiones en materia contable más que de auditoría, pero hay que tener en cuenta otro organismo que es la Federación Internacional de Auditores (IFAC)¹¹, organismo orientado a la armonización de la auditoría. Dentro de la IFAC se crea el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB) que se encarga de emitir Normas Técnicas de Auditoría. En la década de los 80 el movimiento internacional de auditoría comienza a dar sus frutos pues el IAASB crea dos series normativas con vocación mundial: Las Guías Internacionales (IAG) a principios de los 80 y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en 1991. Es también en esta época cuando se crea la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) para representar a la profesión contable europea y actualmente miembro de la IFAC.

La actividad de la IFAC se desarrolla a través de sus comités independientes emisores de normas y guías. Su órgano directivo tiene por funciones establecer las políticas y supervisar el funcionamiento de la IFAC, la implementación de programas, y el trabajo de sus 4 Comités emisores de normas¹².

El IAASB se configura como un cuerpo independiente –constituido por 18 miembros- emisor de normas, bajo el auspicio de la IFAC y con la supervisión del

⁸ International Accounting Standards Committee.

⁹ En el marco de un acuerdo con la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO).

¹⁰ En el año 2001 se modifica la estructura del IASC creándose la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, dentro del cual se encuadra el Comité Internacional de Estándares Contables (IASB) como organismo encargado de elaborar las normas contables y a partir de ese momento las normas emitidas por el IASB pasan a denominarse Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o su acrónimo en inglés IFRS (International Financial Reporting Standards).

¹¹ La IFAC es una organización global de la profesión de auditoría, fundada en 1977 que, en la actualidad, aglutina 179 miembros y asociados pertenecientes a 130 países. Su finalidad es proteger el interés público al fomentar prácticas de alta calidad por parte de los auditores de todo el mundo. Los miembros y asociados del IFAC son principalmente organismos profesionales nacionales de auditoría, y representan a más de 2'5 millones de auditores que prestan sus servicios en el sector público, en la industria y el comercio, en el gobierno y en el entorno académico.

¹² El Comité de Normas Internacionales de Formación en Auditoría (IAESB), el Comité de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el Comité de Normas Internacionales de Ética para Auditores (IESBA) y el Comité de Normas Internacionales de contabilidad para el Sector Público (IPSASB).

PIOB¹³. Sus objetivos son servir al interés público emitiendo normas de auditoría y aseguramiento de alta calidad, así como otros pronunciamientos; facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales a nivel mundial; aumentar la calidad y uniformidad de las prácticas en todo el mundo, y fortalecer la confianza del público en la profesión del auditor a nivel global. Entre otros, el IAASB desarrolla y emite los International Standards on Auditing (ISA)¹⁴.

1.1.1. El proyecto Clarity

En una reunión celebrada en Túnez en el año 2002, y como consecuencia del estado de preocupación¹⁵ que había dentro de la profesión tras los recientes escándalos contables y financieros, la IFAC acordó iniciar un proyecto dirigido a restaurar la credibilidad de los estados financieros, llevando a cabo una profunda revisión y actualización de las normas internacionales de auditoría. De ese modo, en 2004, surge el proyecto Clarity para revisar las normas existentes al objeto de actualizarlas y clarificarlas¹⁶. El punto de partida era el reconocimiento de la necesidad de dotar a las normas ya existentes y las que se fueran a crear de suficiente claridad vigilando el lenguaje, facilitando el acceso y la comprensión de las mismas, así como fomentar la aplicación uniforme, sin olvidar de expresar claramente el objetivo del auditor. Ello se tradujo en la reestructuración del contenido de las NIAs que en algunos casos supuso un mero retoque y en otros casos una completa revisión de su redacción. Para una mayor garantía, el seguimiento del proyecto Clarity fue supervisado por el PIOB.

Una de las iniciativas laterales más destacables de este proyecto es la novedad aportada en 2008 con la creación de los módulos ISA¹⁷ como parte del

¹³ El Public Interest Oversight Board (PIOB) es el organismo interventor creado en 2005 para garantizar que las normas internacionales, tanto de contabilidad como de auditoría o de ética y educación, se establecen de un modo transparente de modo que reflejen el interés público.

¹⁴ Que es la denominación en inglés de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

¹⁵ En EE.UU. se aprueba la Ley Sarbanes-Oxley (2002), consecuencia de los escándalos empresariales de inicios de siglo (Gescartera, Enron, WorldCom, Parmalat...) y para recomponer la reputación de la profesión. En ella se declara la necesidad de armonización de las prácticas auditoras cuanto antes y en la que se asigna a la SEC la última decisión sobre normas y prácticas profesionales.

¹⁶ Fueron revisadas 36 normas –que reciben la denominación de NIAs clarificadas- que son de aplicación a los estados financieros que comienzan a partir del 15 de diciembre de 2009.

¹⁷ Estos módulos fueron desarrollados por el personal del IAASB y tenía por objetivo la comprensión de las normas, enfatizando los cambios y las revisiones realizadas, sin llegar a constituir una guía más de la norma clarificada. Estos módulos son de libre acceso en la página web de la IFAC (www.ifac.org) y constan de dos elementos: Un video con los principios clave e indicación de los principales cambios e indicaciones sobre su implementación y, un archivo con diapositivas y notas adicionales con referencias más amplias del contenido de la norma.

compromiso estratégico de ofrecer todo tipo de ayuda para facilitar la implementación de las normas en el menor tiempo posible y de la manera más consciente por parte del auditor.

El proyecto Clarity significó más que una revisión de las normas internacionales y se convirtió en un programa de mejora de la claridad y coherencia de la práctica auditora global aplicando un formato de redacción nuevo a las normas de auditoría.

1.2. LA NUEVA VIII DIRECTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA¹⁸

La Unión Europea constituye un paradigma armonizador y concretamente en el ámbito de los negocios. En lo que respecta al mundo financiero y contable se creó un derecho de sociedades comunitario constituido por 12 Directivas Societarias que, a efectos de armonización contable, no resultaron lo exitosas que se esperaba. Por este motivo, en los 90 se recurrió a la vía de las Recomendaciones y Comunicaciones, de las que se pueden destacar dos:

La COM/1995/508 “Armonización contable: Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional” en la que se reconoce que aunque la normativa comunitaria había aportado valor a la transparencia y fiabilidad de la información contable, no podía competir con sistemas normativos más rigurosos como las normas emitidas por la SEC en Estados Unidos, planteando la recuperación del papel de la Unión Europea en el proceso de armonización contable y auditora a nivel internacional a través de la IFAC. Con ese propósito, la Unión Europea aceptó formar parte de la IFAC en calidad de observador.

La COM/2000/359 “La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: El camino a seguir” en la que se establecía un calendario para impulsar la realización de un mercado único de valores para lo que era imprescindible la armonización contable y auditora en el seno de la de Unión Europea.

Esta crítica situación de inicios de siglo hace que las NIA propuestas por la IFAC sean recibidas con éxito, tanto por corporaciones nacionales como internacionales (OCDE, Comisión Europea, FEE). Así, la propia FEE¹⁹ propone que al tiempo que se armonice el plano contable también se haga lo propio para la

¹⁸ Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo, relativa a la auditoría de cuentas anuales y cuentas consolidadas

¹⁹ Fédération des Experts Comptables Européens. Órgano asesor de la Unión Europea constituido en 1986 por miembros comunitarios y no comunitarios.

actividad de auditoría de modo que las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC fueran de obligado cumplimiento para los auditores europeos. Haciéndose eco de esta propuesta, la Comisión Europea, en mayo de 2003, dictó una Comunicación²⁰ donde, entre otras propuestas, destacaba la de utilizar las NIA en las auditorías obligatorias en los países miembros ya en 2005²¹.

En Europa se produjo un movimiento similar al que hubo en Estados Unidos con la Ley Sarbanes-Oxley pues el ECOFIN encargó en 2002 a la Comisión un análisis de la modernización del derecho de sociedades y el refuerzo de la gobernanza empresarial. Fruto de ese encargo, un grupo de expertos redactó el documento “Modernización del derecho de sociedades y mejora de la gobernanza empresarial en la Unión Europea”²².

Cabe subrayar que la idea armonizadora en el seno de la Unión Europea venía de atrás. Ya en 1996, la Unión Europea había publicado el Libro Verde donde se planteaban cuestiones relativas al futuro de la auditoría destacando dos ideas: Calidad y transparencia.

Aún y con todos los buenos propósitos, la Unión Europea ha tenido muchas dificultades²³ al abordar el proceso armonizador y, si bien es cierto que la normativa comunitaria recogía legislación en materia de auditoría, no es hasta la VIII Directiva que se dicta una norma de marcado carácter armonizador en este asunto. Para ello promueve garantizar la auditoría como práctica profesional de calidad, contemplando diferentes aspectos y, como novedad, haciendo una firme apuesta por las Normas del IAASB convenientemente depuradas²⁴, para lo que facultó a la Comisión a adoptar todas las Normas Internacionales²⁵ que resultaran aplicables en la Unión Europea.

²⁰ COM/2003/286. “Refuerzos para la auditoría obligatoria en la UE”.

²¹ Paralelamente, el Auditing Practices Board (APB) –actualmente Auditing and Assurance Committee (AAC), como corporación de auditores británica, publicó en prensa una comunicación -6 de mayo de 2004- en la que anunciaba su intención de adoptar las normas internacionales de auditoría emanadas del IAASB.

²² COM/2003/284.

²³ A modo de ejemplo, entre otros obstáculos con los que se encuentra la Unión Europea para llegar a la armonización, podemos encontrar que se establecen diferentes niveles de autorización para el ejercicio de la auditoría, diferentes condiciones de entrada en la profesión, diferente bagaje universitario, ...

²⁴ Aspecto recogido en su considerando inicial nº 13.

²⁵ En este sentido hay que resaltar que la referencia de la Comisión a estas Normas Internacionales se debe entender a las NIA emitidas por el IAASB, teniendo en cuenta que las normas originales se redactan en inglés y, posteriormente, cada Estado Miembro las traduce para su adopción y publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE).

2. LA TRASPOSICIÓN DE LAS NIA A LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

En España, la legislación en materia de auditoría es aún más reciente pues su origen está en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) de 1988 por la que se incorporaba a nuestro acervo jurídico la Directiva 84/253/CEE²⁶.

El transcurso del tiempo así como los cambios producidos en el entorno económico y financiero, mucho más internacionalizado, obligaron a la promulgación de nuevas directivas comunitarias que forzaron al legislador español a modificar igualmente su ordenamiento jurídico de cara a establecer medidas de desarrollo de la Ley de Auditoría²⁷.

A tal efecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) constituyó un equipo de trabajo a fin de dar el primer paso para trasladar las NIA a la normativa reguladora de la actividad de auditoría en España que ha dado como fruto la Resolución de 15 de octubre de 2013 mediante la cual se publicaron las nuevas Normas Técnicas de Auditoría resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para su aplicación en España. En consecuencia, las vigentes Normas Técnicas de Auditoría se verán sustituidas por estas NIA adaptadas, con carácter general, para las auditorías de cuentas anuales contratadas o encargadas a partir del 1 de enero de 2015, con independencia de los ejercicios económicos a los que hagan referencia los estados financieros auditados.

La promulgación de la Resolución del ICAC viene motivada por el espíritu armonizador en materia auditora contenido en la Directiva 2006/43/CE, que en su artículo 26²⁸ establece para los Estados Miembros el mandato a los auditores de efectuar sus trabajos basándose en las normas internacionales de auditoría²⁹ adoptadas en el ámbito de la Unión Europea.

²⁶ Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de los documentos contables.

²⁷ Destaca la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero con el propósito de avanzar y contribuir a la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría y de fortalecimiento de la credibilidad de la actividad auditora.

²⁸ El artículo 26 de la citada Directiva establece textualmente que “*Los Estados Miembros exigirán que los auditores efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión...*”

²⁹ Debemos entender por Normas Internacionales de Auditoría, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.11) de la Directiva 2006/43/CE “*Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y declaraciones y normas relacionadas siempre que sean pertinentes para la auditoría legal*”. Más concretamente, como establece la Exposición de Motivos de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del ICAC, debemos

Por otro lado, el artículo 48 de la propia Directiva 2006/43/CE arbitra el procedimiento para la adopción de las normas internacionales de auditoría por parte de la Comisión determinando que, a tal fin, se constituirá un comité de reglamentación³⁰ y estableciendo supuestos concretos en cuanto al funcionamiento de dicho comité.

No obstante lo anterior, la Comisión Europea solicitó a los Estados Miembros la traducción de las NIA a la lengua oficial de cada Estado Miembro para, en su caso, de acuerdo con el artículo 48 de la citada Directiva 2006/43/CE, la adopción por aquella y su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. En base a ello, se constituyó el correspondiente grupo de trabajo³¹ para la traducción de las NIA publicadas hasta entonces.

Por tanto, hasta la fecha, la Comisión europea no ha adoptado las NIA con arreglo al procedimiento anteriormente indicado y previsto en la antedicha Directiva sino que, de facto, ha optado por la alternativa de traducir las NIA a la lengua oficial de cada Estado Miembro para que estos las adapten a su ordenamiento jurídico propio, para su aplicación efectiva en el ámbito del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, en el menor plazo posible.

Así pues, al objeto de atender el mandato imperativo de la citada Directiva y, concretamente, para que las NIA sean integradas en el marco jurídico español buscando la convergencia, en lo que respecta a estas normas, hacia la práctica existente en la mayoría de los países comunitarios que ya las tienen adaptadas, se ha considerado necesario que las mismas entren a formar parte de nuestro cuerpo de Normas Técnicas de Auditoría tal y como se establece en el artículo 6.2 del R.D. 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC)³² y el artículo 17 del R.D. 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de

entender que son las normas emitidas por la Federación Internacional de Auditores (IFAC) a través de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IAASB).

³⁰ El funcionamiento del comité de reglamentación estará sujeto a lo previsto en los artículos 5 y 7 de la Decisión 1999/468/CE del Consejo, de 28 de junio de 1999, observando, al propio tiempo, lo establecido en el artículo 8 de la misma norma.

³¹ Constituido mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 31 de octubre de 2008. (BOICAC nº 75/ Octubre 2008)

³² Literalmente establece que *“Las normas de auditoría son las contenidas en esta ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas”*.

Auditoría de Cuentas (RLAC) puesto que no se ha producido una adopción de las NIA por parte de la Comisión Europea.

La adopción de las NIA implica sustituir las Normas Técnicas vigentes hasta el momento en España por un nuevo bloque normativo acorde con la práctica internacional, conjunto dentro del que ya figuraba la Norma de Control de Calidad Interno³³, mediante una adaptación de la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1) emitida por la Federación Internacional de Auditores (IFAC).

El procedimiento de adaptación de las NIA como nuevas Normas Técnicas de Auditoría se ha regido por los siguientes criterios:

- Analizar las NIA, identificando los aspectos contrarios a la normativa española en vigor para suprimirlos y así evitar confusiones a los usuarios de las normas.
- Suprimir todas las menciones de las NIA relacionadas con trabajos o normas situados fuera del alcance de nuestras normas de auditoría de cuentas³⁴, tales como las referencias a auditorías del sector público o la entrada en vigor de las NIA.
- Incorporar en algunos apartados o párrafos del texto original de las NIA notas aclaratorias para precisar y clarificar su aplicación en España tratando de evitar dudas en su interpretación y aplicación.
- Incorporar todos aquellos criterios que, de forma obligatoria, se deberán observar en la aplicación de las NIA en España.
- Facilitar de la manera más práctica posible la aplicación de las NIA incorporando ejemplos de modelos de informes de auditoría, en los que se reproducen los informes originales según las NIA y, para poder hacer comparaciones, se presentan los mismos modelos de informes adaptados a la normativa aplicable en España.

2.1. ESTRUCTURA DE LAS NIA

La redacción formal de las NIA, contempla cinco apartados o secciones en los que se define y delimita su contenido además de incluir, en su caso, aclaraciones

³³ Aprobada mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 26 de octubre de 2011 como adaptación para su aplicación en España de la NICC 1 y posteriormente modificada por Resolución del mismo organismo de 20 de diciembre de 2013.

³⁴ El Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

cuando se consideren necesarias para su mejor adaptación a la normativa española. Los apartados en que se estructuran las nuevas normas son los siguientes:

1. **Introducción**, en la que se indica el contexto relevante para la comprensión de cada norma, incluyendo cuestiones como su objeto y alcance, su relación con otras NIA, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca la norma.

2. **Objetivo** a conseguir por el auditor con la aplicación de los requerimientos establecidos en cada una de las NIA que se deben interpretar en el contexto de los objetivos globales del auditor en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas³⁵.

3. **Definiciones** para detallar el significado de determinados términos utilizados en cada NIA, tratando de facilitar su interpretación y aplicación práctica en el contexto de cada norma.

4. **Requerimientos** o criterios establecidos por las NIA que se deben cumplir obligatoriamente por el auditor, salvo supuestos en los que una determinada norma no sea aplicable o cuando un determinado requerimiento incluya una condición que no concurra en el caso de que se trate.

5. **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas** donde se proporciona una explicación más detallada respecto de algunos de los principales aspectos tratados en cada NIA ofreciendo orientaciones relevantes para la aplicación práctica de los diferentes requerimientos establecidos, para la mejor comprensión y para facilitar la aplicación efectiva de la norma.

2.2. IDENTIFICACIÓN DE LAS NIA PUBLICADAS

La Resolución del ICAC recoge, como anexo, la adaptación de las NIA referentes a la auditoría de cuentas entendida del modo en que se define en el artículo 1 del TRLAC³⁶, incluyendo, por tanto, las NIA de las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700 así como un glosario de términos. Tanto las NIA adaptadas como el

³⁵ Según lo establecido en la NIA-ES 200.

³⁶ El artículo 1.2 del R.D. 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas preceptúa 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”.

glosario de términos incluyen una serie de notas aclaratorias para ayudar a facilitar su interpretación y correcta aplicación en España.

Las NIA adaptadas para su aplicación en España se identificarán como NIA-ES³⁷ aunque conservando el número original que corresponde a cada una de las normas del catálogo original de las NIA y junto con la vigente Norma de Control de Calidad Interno, conformarán el conjunto de Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España. En el apéndice I figura el catálogo de NIA-ES adoptadas por el ICAC.

2.3. FECHA DE ENTRADA EN VIGOR DE LAS NIA

En virtud de lo que dispone el artículo 2 de la Resolución del ICAC, las NIA-ES serán de aplicación obligatoria una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas³⁸, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de sus trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a aquellos ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014. Es decir que, en general, su aplicación efectiva se contempla para los trabajos de auditoría que se contraten o se lleven a cabo a partir del 1 de enero de 2015 puesto que las cuentas anuales de los ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 se auditarán una vez cerrado el ejercicio y, por tanto, después del 1 de enero de 2015. Excepcionalmente, se pueden presentar trabajos de auditoría sobre aquellos “estados financieros” que no contemplen períodos anuales³⁹.

No obstante, y corroborando lo anterior, la propia Resolución precisa que “en todo caso”, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán aplicables a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015,

³⁷ Algunas publicaciones se refieren a estas NIA adaptadas para su aplicación en España como ÑIAs, si bien, la denominación legal es la establecida en la Resolución del ICAC.

³⁸ Dicha publicación se efectuó en el BOICAC nº 95 de septiembre de 2013. En la publicación se hace referencia a que, aunque la Resolución del ICAC fue aprobada con fecha 15 de octubre de 2013, debido a la importancia de la materia regulada, se anticipó su publicación en dicho Boletín.

³⁹ El RLAC en su artículo 2.1 establece que “*La actividad de auditoría de cuentas, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes:*

- a) *Auditoría de cuentas anuales.*
- b) *Auditoría de otros estados financieros o documentos contables”*

En el apartado 2 del mismo precepto desarrolla el concepto de “otros estados financieros o documentos contables” dictaminando que “*A estos efectos, se entiende por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración.*

En particular, quedan incluidos en este concepto los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, o incluso elaborados en su conjunto, pero que se refieran en este caso a un período inferior al del ejercicio social”.

con independencia de los ejercicios económicos a los que dichos estados financieros hagan referencia.

2.4. DEROGACIÓN DE LAS NTA ANTERIORES

Tal y como establece el artículo 3 de la Resolución del ICAC, a partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las NIA-ES, quedarán derogadas todas las Normas Técnicas de Auditoría publicadas hasta ese momento, excepto las que se enumeran en dicho precepto normativo, teniendo efecto derogatorio, por tanto, a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, se deberán tener presentes las modificaciones normativas producidas, tanto en materia mercantil como auditora, para la adecuada aplicación de las nuevas normas.

Por tanto, con carácter excepcional, las Normas Técnicas de Auditoría actuales se mantendrán vigentes cuando su tratamiento no esté contemplado por las NIA-ES y siempre que no resulte en contradicción con lo que las mismas disponen. En el apéndice II se reflejan las Normas Técnicas vigentes tras la adopción de las NIA-ES.

2.5. MODIFICACIONES O ADICIONES POSTERIORES DE LAS NIA

El proceso de aprobación y publicación de las NIA debe ser dinámico dado que dichas normas son sometidas periódicamente a revisión y modificación por los órganos competentes del IAASB. En la Resolución del ICAC, se contempla que cualquier modificación de las NIA-ES ya emitidas y adaptadas, o la incorporación de alguna nueva NIA, exigirá el mismo proceso de traducción y adaptación para su aplicación en España que han tenido las NIA ahora publicadas como NIA-ES⁴⁰.

2.6. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NIA

Los criterios de interpretación de las NIA-ES fijados en el artículo 4 de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, constituyen un conjunto de principios y normas de obligatoria observación por los auditores en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y en los que deben basarse las actuaciones

⁴⁰ Actualmente ya se ha publicado la revisión de la NIA 610 (junto con cambios de concordancia con la NIA 315) y están en proceso de revisión las NIA de la serie 700, lo que en un futuro dará lugar a la emisión de nuevas NIA actualizadas. Además, la NIA 805 sobre "Auditoría de un solo estado financiero" ha sido publicada, por Resolución del ICAC de 20 de marzo de 2014, como NIA-ES 805, por lo que debe considerarse incluida dentro de las normas adaptadas (NIA-ES) que constituyen nuestro cuerpo normativo básico en materia auditora.

necesarias para justificar las conclusiones que se alcancen y la opinión que se emita. En el apéndice III se recogen los criterios que deberán tenerse en cuenta en la aplicación de las NIA-ES.

2.7. GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LAS NIAS

Como Anexo a la Resolución del ICAC se incluye un glosario de términos con las definiciones de las palabras y expresiones que son utilizadas por las NIA-ES con la pretensión de unificar y precisar el lenguaje propio de los auditores y la auditoría, de modo que en todos los idiomas en el ámbito de la Unión Europea sea uniforme el sentido de esos términos y expresiones. Así, todas las personas implicadas en los procesos de auditoría de cuentas utilizarán las mismas palabras, conceptos y contenidos con el propósito de lograr la convergencia en materia de auditoría. Junto con cada definición se citan las NIA-ES en las que aparece cada término, al tiempo que, cuando considera necesario, se introducen precisiones adicionales para una mejor interpretación y uso de determinados conceptos en España que no son contemplados específicamente en las NIA. Finalmente, se incluye una relación de términos que, contemplados en las NIA originales, han sido suprimidos en las NIA-ES por no ser aplicables en la versión adaptada a la normativa española.

3. LAS NIA-ES SOBRE INFORMES

El TRLAC, al definir en su artículo primero su ámbito de aplicación indica que la actividad de auditoría tendrá por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de los documentos verificados que, además, pueda tener efectos frente a terceros.

Del mismo modo, su Reglamento de desarrollo (RLAC) establece en su artículo 6.1 que el auditor manifestará en el informe, de forma clara y precisa, su opinión técnica sobre si las cuentas revisadas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, así como del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de acuerdo con el marco de información financiera que resulte de aplicación.

En atención al contenido de ambos preceptos podemos concluir que los informes de auditoría, por si solos, constituyen la razón y justificación de los trabajos de auditoría, por cuanto sirven para expresar la opinión del auditor en cuanto a la

fiabilidad de las cuentas auditadas⁴¹. No sólo porque el informe sirve para expresar la opinión del auditor, sino que la emisión de dicho dictamen de auditoría supone la culminación de trabajo del auditor a través del cual comunica expresamente a quien encargó el trabajo de auditoría, el resultado del mismo.

Adicionalmente, el informe de auditoría tiene la naturaleza de documento mercantil⁴² que acompaña a las cuentas anuales de las empresas, razón por la que es necesaria la existencia de una normativa clara y precisa que regule su contenido y presentación para: orientar a los profesionales en su realización y, además, facilitar la adecuada comprensión por parte de los usuarios del informe.

Por estos motivos a continuación se analizan las nuevas Normas Técnicas de Auditoría que afectan a la emisión de los informes de auditoría. Principalmente la NIA-ES 700 que constituye la regulación fundamental del informe y, de modo tangencial, las NIA-ES 705 y 706 en cuanto a determinados aspectos que pueden aparecer en el informe con carácter circunstancial.

3.1. EL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIA-ES

La redacción del informe de auditoría a emitir con arreglo a las NIA-ES está supeditada a la aplicación de las siguientes normas:

NIA-ES 700: “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”. El alcance de esta norma es la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros de la entidad auditada y delimita la estructura y contenido genéricos del informe de auditoría a emitir.

NIA-ES 705: “Opinión modificada en el informe de auditoría independiente”. Indica el modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ve afectado en función de las circunstancias cuando, al formarse la opinión, concluye que es necesario emitir una opinión modificada⁴³ sobre los estados financieros.

⁴¹ “... constituyen la razón y justificación de los trabajos de auditoría. Mediante estos informes el auditor expresa su opinión profesional acerca del resultado obtenido en su trabajo respecto de la situación de las cuentas de la entidad auditada, lo cual es tanto como decir que en el informe de auditoría que emite el autor expone la opinión que le merece la imagen fiel de la situación patrimonial y de resultados de la entidad auditada”. LARRIBA DÍAZ-ZORITA, Alejandro (2012): Auditoría de cuentas anuales (vol. II). Madrid. Centro de Estudios Financieros. p. 1485.

⁴² El artículo 3.1 del TRLAC establece que “El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil...”. Documento que, por otro lado, tiene carácter privado por nacer de la voluntad de contratar un servicio entre dos particulares: la sociedad que demanda el servicio de auditoría y el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

⁴³ Entendiendo por opinión modificada cualquiera que sea distinta de la opinión favorable.

NIA-ES 706: “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”. Especifica el modo en que la estructura y contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor estima conveniente incluir estos componentes, sin efecto en su opinión, en el informe.

Teniendo en cuenta estas normas que regulan el contenido y estructura del informe de auditoría, se deduce que hay una serie de elementos que tienen carácter básico y deben aparecer en todos los informes y que son los establecidos en la NIA-ES 700 y, por otro lado, hay otros elementos que pueden aparecer en el informe siempre que se den unas determinadas circunstancias, estos son los elementos a los que aluden las NIA-ES 705 y 706.

3.2. ELEMENTOS BÁSICOS DEL INFORME (NIA-ES 700)

La NIA-ES 700 establece, que el informe de auditoría será escrito⁴⁴ y contendrá los elementos básicos que se detallan a continuación:

1. **Título del informe**⁴⁵. Indicará con claridad la naturaleza del trabajo de auditoría, es decir, que se trata de un informe de un auditor independiente y que ha cumplido con todos los requisitos de ética profesional aplicables relativos a su independencia. En el caso de auditorías de cuentas anuales se utilizará el título genérico “Informe de auditoría independiente de cuentas anuales” para, de ese modo, delimitar el alcance del trabajo del auditor respecto a otros trabajos específicos de auditoría.

2. **Identificación de los destinatarios**⁴⁶: El informe identificará al destinatario del mismo, a quien irá dirigido, según lo requerido por las circunstancias del encargo. También se mencionará a quien efectuó el nombramiento cuando no coincida con el destinatario⁴⁷. Esta mención expresa a los destinatarios del informe de auditoría no obsta para que pueda ser utilizado por terceros ya que, cuando es

⁴⁴ NIA-ES 700 Apartado 20 y A13-A14. Tienen consideración de informe escrito los emitidos en papel como en soporte electrónico.

⁴⁵ NIA-ES 700 Apartado 21 y A15.

⁴⁶ NIA-ES 700 Apartado 22 y A16.

⁴⁷ El artículo 3.1.a) del TRLAC establece que en el informe se identificará a las personas –físicas o jurídicas- que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado. Generalmente se trata de los socios o accionistas de la entidad auditada, pero no siempre coincide el destinatario con la persona que realiza el encargo (por ejemplo, en virtud de un mandato judicial). En estos casos, habrá que identificar a quien hizo el encargo.

obligatoria la realización de la auditoría, como se indicó anteriormente, constituye un documento mercantil que está disponible en el Registro Mercantil⁴⁸.

3. **Párrafo introductorio o de alcance**⁴⁹: Es un elemento primordial en la estructura del informe porque identifica la entidad auditada y delimita el objeto de la auditoría, es decir, aquellos estados financieros⁵⁰ que son sometidos a la revisión del auditor especificando el período de tiempo al que van referidas.

Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, este párrafo irá precedido del título “Informe sobre las cuentas anuales”.

4. **Responsabilidad de la dirección**⁵¹ **de la entidad auditada en relación con los estados financieros**⁵². Éste párrafo hará constar que la dirección de la empresa es responsable de la preparación de los estados contables de acuerdo con el marco de información financiera que resulte de aplicación, que la empresa debe especificar en la memoria, y la responsabilidad en la implantación y mantenimiento de un adecuado control interno que permita asegurar que las cuentas están libres de incorrecciones materiales significativas debidas a fraudes o errores.

5. **Responsabilidad del auditor**⁵³: En este apartado manifestará claramente que es su responsabilidad expresar una opinión sobre las cuentas anuales basada en la auditoría y realizar el trabajo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría⁵⁴. También debe describir con más detalle que anteriormente en qué consiste una auditoría e indicará si ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para fundamentar su opinión.

6. **Opinión del auditor**⁵⁵: Es el elemento esencial del informe de auditoría porque recogerá de forma clara y precisa su juicio profesional e independiente sobre si las cuentas anuales consideradas en su conjunto expresan, en todos los aspectos

⁴⁸ En virtud del artículo 281.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, “Cualquier persona podrá obtener información de todos los documentos depositados”.

⁴⁹ NIA-ES 700 Apartado 23 y A17-A19

⁵⁰ Con carácter general y bajo un marco de información financiera con fines generales, los estados financieros estarán compuestos por el balance de situación, la cuenta de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto, la memoria y el estado de flujos de efectivo.

⁵¹ A efectos de lo dispuesto en éste apartado en relación con el término “dirección” habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. En particular, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

⁵² NIA-ES 700 Apartados 24-27 y A20-A23

⁵³ NIA-ES 700 Apartados 28-33 y A24-A26

⁵⁴ La referencia a las Normas Internacionales de Auditoría debe ser entendida como la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del TRLAC.

⁵⁵ NIA-ES 700 Apartados 34-37 y A27-A33

significativos, la imagen fiel de la situación de la empresa, conforme al marco normativo⁵⁶ de información financiera que resulte de aplicación y, particularmente, con los principios y criterios contenidos en el mismo.

El párrafo comenzará con un título denominado “Opinión” cuando se emita con opinión no modificada. En los casos en que se emite con opinión modificada, el párrafo de opinión se podrá encabezar de tres posibles maneras: “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable” o “Denegación de opinión”.

7. **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**⁵⁷: Cuando las cuentas anuales de la entidad vayan acompañadas del informe de gestión –de forma voluntaria o por imperativo legal-, en atención a lo establecido en el artículo 3.1.d) del TRLAC, el auditor incluirá en su informe este último párrafo para indicar si existe o no concordancia entre la información contable recogida en el informe de gestión y la consignada en las cuentas anuales. Además, matizará que su responsabilidad sobre este documento se limita únicamente a la verificación de dicha concordancia.

8. **Firma del auditor**⁵⁸: El informe irá firmado por el auditor de cuentas responsable de realizar el trabajo. En el caso de las sociedades de auditoría, la firma corresponderá al auditor ejerciente designado por la sociedad para dirigir y realizar el trabajo en su nombre.

9. **Fecha del informe**⁵⁹: La emisión del informe y su entrega a quien hizo el encargo de auditoría deberá hacerse en la fecha reflejada en el contrato de auditoría, de modo que se cumpla en tiempo y forma con el objetivo para el que se contrató la auditoría. De este modo, la fecha de emisión del informe debe ajustarse a la fecha de entrega⁶⁰ y, con carácter general, coincidirá con la fecha en que el auditor ha terminado la ejecución de su tarea profesional de modo que haya podido obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente. La NIA-ES 700 en su apartado 41 indica que se debe tener evidencia de que:

⁵⁶ Si bien la NIA-ES 700 hace referencia a dos marcos de información financiera: El de imagen fiel y el de cumplimiento, en atención a lo que dictamina el artículo 1.3 del TRLAC, el marco de información financiera aplicable en España es el de imagen fiel.

⁵⁷ NIA-ES 700 Apartados 38-39 y A34-A36

⁵⁸ NIA-ES 700 Apartado 40 y A37

⁵⁹ NIA-ES 700 Apartado 41 y A38-A41

⁶⁰ De manera excepcional, si no se pudiera cumplir con la fecha de entrega acordada, por causas no imputables al auditor, éste deberá comunicárselo razonadamente y por escrito a quien realizó el encargo, explicando las circunstancias y sus efectos en la emisión del informe.

- Los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

- Los administradores han manifestado que asumen la responsabilidad sobre dichos estados financieros.

Por tanto, en ningún caso podrá tener fecha anterior a la de formulación de las cuentas anuales que se someten a revisión y hay que tener presente que la fecha de emisión del informe limita la responsabilidad del auditor hasta ese momento y, por ende, fija la fecha hasta la que responde por la aplicación de los procedimientos de auditoría, sobre todo en relación con los que se pueden derivar de hechos posteriores al cierre del ejercicio.

10. **Dirección del auditor**⁶¹: El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce, así como su número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

3.3. OTROS ELEMENTOS DEL INFORME (NIA-ES 705 Y 706)

Lo analizado hasta el momento forma parte del contenido mínimo obligatorio del informe de auditoría establecido por la NIA-ES 700. No obstante, en ocasiones, a juicio del auditor o de modo obligatorio, se incorporarán al informe los siguientes elementos previstos en las NIA-ES 705 y 706:

Párrafos de fundamento de la opinión modificada⁶². Siempre que el auditor descubra en las cuentas anuales salvedades que afecten a las mismas de forma material o significativa y/o haya tenido alguna limitación al alcance de su trabajo que vaya a afectar a su opinión profesional, debe emitir en su informe una opinión modificada, es decir, distinta de la favorable. Estas incidencias que provocan la emisión de dicha opinión deben ser mencionadas en el párrafo de opinión del informe donde se remitirá a este párrafo de fundamento, en el que se detallará la naturaleza de estas salvedades y, en la medida de lo posible, se cuantificará su efecto sobre las cuentas anuales. El párrafo vendrá precedido de un encabezado con el título: “Fundamento de la opinión con salvedades”, “Fundamento de la opinión desfavorable” o “Fundamento en la denegación de opinión”, según proceda.

⁶¹ NIA-ES 700 Apartado 42

⁶² NIA-ES 705 Apartados 16-21 y A17-A20

Párrafos de énfasis⁶³. En determinadas circunstancias e independientemente de la opinión emitida, el auditor puede considerar necesario incluir estos párrafos para destacar una cuestión ya adecuadamente presentada por la empresa a través de sus cuentas anuales, pero que a su juicio resulte fundamental para que los usuarios las comprendan adecuadamente. Es importante señalar que estos párrafos no afectan a la opinión del auditor. Concretamente, la NIA-ES 706, establece que cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:

- Lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión.
- Utilizará el título “párrafo de énfasis” u otro apropiado.
- Hará una clara referencia a la cuestión que se resalta en el párrafo y a la ubicación dentro de los estados financieros de la información en que se describe con detalle dicha cuestión.
- Indicará que no supone la emisión de una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

La norma, en su apartado A1 de la guía de aplicación, establece algunos supuestos que pueden motivar la inclusión de este tipo de párrafos.

Si bien, en general, la inclusión de este tipo de párrafos es potestativa por parte del auditor, a veces su presencia puede ser requerida por la normativa de auditoría⁶⁴.

A pesar de tratarse de circunstancias sin efecto en la opinión del auditor, en casos extremadamente poco frecuentes en que concurren múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo sobre los estados financieros, el auditor puede considerar oportuno denegar su opinión⁶⁵.

Resaltar que el auditor podrá incluir tantos párrafos de énfasis como circunstancias o hechos relevantes quiera poner de manifiesto, en cuyo caso, figurarán de forma correlativa tras el párrafo de opinión del auditor⁶⁶.

⁶³ NIA-ES 706 Apartados 5-7 y A1-A4

⁶⁴ Concretamente, según la NIA-ES 570, Apartado 19 y A21, es obligatorio utilizar este tipo de párrafo cuando haya incertidumbres sobre la continuidad de la empresa y siempre que se informe de este hecho en la memoria adecuadamente. Entendiendo por incertidumbres –según el glosario de términos anexo a la Resolución del ICAC- la “*Materia cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que podrían afectar a los estados financieros*”. Si hay otras incertidumbres significativas y adecuadamente informadas en la memoria podrán mencionarse en párrafos de énfasis, siempre que así lo estime conveniente el auditor.

⁶⁵ NIA-ES 705, Apartado 10.

⁶⁶ Si bien, la propia norma no aconseja el uso generalizado de este tipo de párrafos pues puede disminuir la eficacia del auditor al tratar de comunicar este tipo de cuestiones, además de que puede revelar que el asunto que se trata de resaltar adolezca de una insuficiente información o adecuada

Párrafos de otras cuestiones⁶⁷. Los puede utilizar el auditor cuando considere necesario poner de manifiesto alguna información relevante que facilite al lector la comprensión adecuada del trabajo de auditoría, sobre las responsabilidades del auditor o sobre aclaraciones del propio informe. Como su contenido no alude a las cuentas anuales, sus componentes no afectan a la opinión del auditor y, por tal motivo, se sitúan bajo el párrafo de opinión y, en caso de existir, de los párrafos de énfasis⁶⁸.

En el caso de que el auditor prevea incluir párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones en el informe de auditoría deberá comunicarlo a los responsables de la entidad así como la redacción que inicialmente haya previsto para ellos. Además, cuando la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo sobre otras cuestiones sea recurrente en sucesivos encargos, el auditor podrá considerar que es innecesario reiterar la comunicación en cada encargo⁶⁹.

Así pues, la estructura del informe de auditoría según las NIA-ES sería la descrita en el apéndice IV.

3.4. TIPOS DE OPINIÓN Y FACTORES DETERMINANTES

La información más relevante que contiene el informe de auditoría es la referente al juicio profesional que se forma el auditor sobre la calidad y fiabilidad de las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, y sometidas a revisión. Este juicio profesional se expresa a través del párrafo de opinión del auditor y, en ningún caso, debe ser entendida como una certificación sobre las cuentas anuales.

El informe de auditoría contendrá uno de los siguientes cuatro tipos de opinión⁷⁰:

presentación en los propios estados financieros. Tal es el motivo de limitar el uso del párrafo de énfasis a información adecuadamente revelada en la memoria.

⁶⁷ NIA-ES 706 Apartados 5, 8 y A5-A12.

⁶⁸ Esa es la posición más habitual de este tipo de párrafos, pero la NIA-ES 706 admite ubicaciones diferentes en función de su contenido: En el caso de que el objetivo del párrafo sobre otras cuestiones sea aclarar cuestiones relacionadas con el informe de gestión puede incluirse en el apartado “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”; pero si la información que aporta afecta a todas las responsabilidades del auditor o la comprensión del informe de auditoría, podría incluirse como una sección separada tras el “Informe sobre otros requerimientos reglamentarios”.

⁶⁹ NIA-ES 706 Apartado 9 y A12.

⁷⁰ El artículo 3.1.c) del TRLAC establece que el informe contendrá una opinión técnica que indique, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la entidad auditada de acuerdo con el marco de información financiero que resulte de aplicación. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. Cuando no existan reservas la opinión será favorable.

- Favorable o no modificada.
- Con salvedades.
- Desfavorable o adversa.
- Denegada o abstención de opinión.

Estos tipos de opinión han existido en la normativa de auditoría relativa a los informes desde sus inicios en 1991, manteniendo su significado.

Una opinión favorable supone la manifestación clara de que las cuentas anuales consideradas en su conjunto expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de sus resultados y flujos de efectivo, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Este tipo de opinión se expresará cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros, considerados en su conjunto, están libres de incorrección material⁷¹.

Por otro lado, todas las opiniones diferentes de las favorables son genéricamente “opiniones modificadas” y este tipo de opiniones son las que emitirá el auditor cuando al revisar los estados financieros descubra que los mismos, considerados en su conjunto, presentan salvedades que afectan de forma material o significativa⁷². Según las NIA-ES, esas salvedades con efecto en la opinión del auditor pueden ser de dos tipos:

- Incorrecciones materiales o discrepancias significativas entre lo que la empresa ha contabilizado y lo que debería contabilizar conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- Limitaciones al alcance o imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Si todas en todas las opiniones modificadas el auditor detecta salvedades con efecto material, cabe preguntarse, cuál es la diferencia entre emitir una opinión con

⁷¹ De acuerdo con el glosario de términos Anexo a la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, debemos entender por incorrección material aquella que sea significativa o de importancia relativa, es decir, capaz de incidir en una adecuada toma de decisiones por parte de los usuarios de la información contable.

⁷² Según la NIA-ES 705 Apartado 28 y A25, en los casos en que el auditor tenga previsto emitir una opinión de auditoría modificada, deberá comunicar a los responsables del órgano de gobierno de la entidad auditada su intención, explicando los motivos que originan la opinión modificada y la redacción inicialmente prevista de las salvedades.

salvedades, una desfavorable o una denegada. La diferencia reside en la naturaleza de la salvedad y en que sus efectos sobre las cuentas anuales sean o no generalizados⁷³.

En el apéndice V se describe gráficamente el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

La opinión con salvedades la emite el auditor cuando concluye que existen salvedades que afectan de forma significativa, pero no generalizada a las cuentas anuales consideradas en su conjunto. En los casos en que se emita un informe con salvedades, el auditor utilizará en el párrafo de opinión la expresión “excepto por” para mencionarlas y, al propio tiempo, remitirá a un párrafo de fundamento de la opinión con salvedades antecediendo al párrafo de opinión en el que describirá claramente la naturaleza y razones de la salvedad y, en caso de ser cuantificable, su efecto sobre las cuentas anuales.

En los casos en que el auditor emite una opinión desfavorable, está concluyendo que los estados financieros sometidos a revisión, en su conjunto, no expresan la imagen fiel de la situación de la empresa auditada por estar afectadas por incorrecciones materiales y generalizadas que son explicadas, y, de ser posible, cuantificadas en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable.

Finalmente, en los casos en que el auditor haya encontrado limitaciones al alcance materiales y generalizadas o en casos, extremadamente poco frecuentes, de acumulación de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto fuese muy significativo y no pudiera disponer de evidencia de auditoría suficiente en la que fundamentar su opinión, denegará la misma indicando que “no expresa” opinión sobre las cuentas explicando los motivos en que fundamenta la abstención de opinión en el párrafo de fundamento de la opinión denegada.

Cuando el auditor considere necesario manifestar una opinión desfavorable o denegada sobre los estados financieros en su conjunto, dicha opinión no es compatible con la emisión de un informe favorable sobre un solo estado financiero,

⁷³ La NIA-ES 705 define los efectos generalizados como aquellos que, a juicio del auditor: (i) no se limitan a los elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros, (ii) se limitan a elementos cuentas o partidas específicas que representan o podrían representar una parte sustancial de los mismos o (iii) en relación con las revelaciones de información son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

elemento, cuenta o partida específica derivada de dichos estados financieros pues el auditor incurriría en contradicción⁷⁴.

4. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORÍA. DE LAS NTA (1991) A LAS NIA-ES (2013)

A lo largo del tiempo, en la redacción del informe de auditoría, los auditores han debido tener en cuenta dos aspectos con carácter general:

- El informe se ha de emitir con una única opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada y siempre que sea distinta de la favorable se deben explicar las razones en el informe.

- Cuando las cuentas anuales se acompañen del informe de gestión, el auditor añadirá al informe un párrafo final en el que recoja si la información contable contenida en dicho informe concuerda con la de las cuentas anuales a las que acompaña.

No obstante, la estructura y contenido iniciales del informe, delimitados por la sección tercera de las Normas Técnicas de Auditoría (1991), se han modificado en dos ocasiones, en 2010 y en 2013, mediante Resoluciones del ICAC con el objeto de armonizar el contenido del informe y publicar las nuevas Normas Técnicas de Auditoría respectivamente. En consecuencia, es lógico imaginar que se manifiesten diferencias entre los informes de auditoría emitidos hasta el ejercicio 2009, los correspondientes a las cuentas de los ejercicios 2010 a 2013 y los referidos a las cuentas de 2014 en adelante.

Analizando los elementos que componen el informe de auditoría y teniendo en cuenta la evolución normativa considerada, podemos verificar que hay elementos que no han sufrido variaciones (título, destinatarios, firma, fecha y datos del auditor) o sólo han cambiado de denominación manteniendo su situación dentro del informe así como su finalidad, tal es el caso de los párrafos de salvedades, ahora denominados “párrafos de fundamento de la opinión modificada” y del párrafo del informe de gestión, actualmente titulado “párrafo sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

⁷⁴ NIA-ES 705 Apartado 15

Pero también se han producido cambios de mayor entidad, como el cambio de ubicación de los párrafos de énfasis, la incorporación del párrafo sobre otras cuestiones y el aumento de la información a recoger dentro del párrafo de alcance. Los dos primeros cambios ya tuvieron efecto a partir de la entrada en vigor de la Resolución de 21 de diciembre de 2010, manteniéndose en pie con las NIA-ES, mientras que el último cambio es una auténtica innovación de las nuevas normas.

Respecto a los párrafos de énfasis, durante toda la evolución normativa han mantenido el mismo significado, es decir, reiterar información ya consignada en la memoria que el auditor considera esencialmente importante para los usuarios, pero han cambiado su situación dentro del informe. En la normativa inicial convivían con los de salvedades como párrafos intermedios entre el de alcance y el de opinión. Con la Resolución de 2010 los párrafos de énfasis, al no influir sobre la opinión del auditor, pasan a situarse bajo el párrafo de opinión⁷⁵. Además, generalmente, su inclusión queda sujeta al juicio del auditor, salvo en el caso de incertidumbres sobre la continuidad futura de la empresa convenientemente explicadas en la memoria.

Esta misma Resolución de 2010 ya incorpora, como elementos generalmente opcionales, al informe, los párrafos sobre otras cuestiones con el propósito de clarificar el trabajo del auditor.

Con las NIA-ES se mantienen los elementos previstos en el informe actual así como su ordenación, matizándose que, en todo caso, los párrafos de énfasis deben preceder a los de otras cuestiones. Pero, por otro lado, se introduce una modificación en el párrafo de alcance al ampliar el contenido informativo que debe incorporar y que pasa a dividirse en tres secciones:

- Párrafo introductorio que se mantiene con idéntico contenido.
- Párrafo de la responsabilidad de la dirección en el que se añaden por primera vez alusiones al alcance sobre la revisión que el auditor hace del control interno de la empresa.

⁷⁵ Modificación con gran aceptación doctrinal porque con ello se evita que ambos elementos, de diferente naturaleza, sean confundidos por los destinatarios del informe y, al propio tiempo, se limita la posibilidad del auditor de encubrir sus reservas dándoles una apariencia enfática. CABAL GARCÍA, Elena (2014). Aspectos normativos del futuro informe de auditoría (NIA-ES): Evaluación del alcance de los cambios previstos en el formato y contenido del mismo. En Revista de Contabilidad y Tributación (CEF) núm. 374 –mayo 2014-. Madrid. Centro de Estudios Financieros. p. 110 o LÓPEZ MAGALÓN, Silvia (2011). Reforma sobre la normativa de auditoría. Un cambio sustancial en el contenido del informe. En Partida doble: Revista de contabilidad y empresa núm. 325 –Especial auditoría-.Madrid- Grupo Especial Directivos. pp. 38 y 40-41.

- Párrafo de responsabilidad del auditor que acrecienta su contenido añadiendo aspectos que anteriormente sólo se recogían en el contrato de auditoría.

En la actual regulación del informe, aquellas limitaciones al alcance que causasen una opinión modificada debían ser mencionadas en el párrafo de alcance, mientras que en la regulación prevista en las NIA-ES, tal mención sólo se debe hacer en el apartado de responsabilidad del auditor, en caso de denegación de opinión.

Finalmente, aunque es un cambio más formal que material, el informe actual se estructura en párrafos numerados consecutivamente y en el caso de las NIA-ES pasa a dividirse en secciones precedidas de su título identificativo.

En el apéndice VII, de modo resumido, se pueden apreciar las diferencias que existen entre el actual modelo de informe de auditoría con el propugnado por las NIA-ES, y en el apéndice VIII, se presenta la misma comparativa respecto a la redacción del informe de auditoría.

Con respecto a los tipos de opinión, podemos concluir que no se han producido modificaciones, aunque con las NIA-ES se añade la denominación genérica de “opiniones modificadas” para todas aquellas opiniones diferentes de la favorable.

En cuanto a las circunstancias determinantes de la opinión del auditor, las principales modificaciones se produjeron con el cambio normativo de 2010 al eliminar de las salvedades iniciales a los cambios contables aplicados y a las incertidumbres. Ambas circunstancias, siempre que reciban el tratamiento contable requerido, deben tener su oportuna explicación en la memoria de la empresa y, por tanto, en el informe actual, pasan a tener, como mucho, consideración de párrafos de énfasis a juicio del auditor, salvo en el caso de las incertidumbres relativas a la continuidad de la empresa que recibirán obligatoriamente el tratamiento en un párrafo de énfasis.

Como ya se ha indicado, si bien las incertidumbres no condicionan la opinión del auditor, en casos excepcionalmente graves de acumulación de múltiples incertidumbres con efecto conjunto muy significativo, el auditor puede considerar oportuno denegar la opinión. Ambas matizaciones referentes a las incertidumbres se recogen tanto en la Resolución de 2010 como en la de 2013⁷⁶.

⁷⁶ El hecho de que las incertidumbres hayan dejado de condicionar la opinión del auditor ha reducido el número de opiniones modificadas recibidas por las entidades cotizadas en España pues se comprobó que fue el principal factor condicionante de la opinión de los auditores en el período 1993 a 1997, seguidas a distancia de los errores. CABAL GARCÍA, Elena (2001): Informes de auditoría. En Partida Doble nº 119. Madrid. Grupo Especial Directivos. pp. 20-33

Con respecto a las circunstancias con efecto en la opinión, el cambio producido entre la Resolución de 2010 y la de 2013 es meramente formal, pues se mantienen las limitaciones al alcance y los incumplimientos pasan a denominarse incorrecciones, aunque conservando su significado y los efectos posibles sobre la opinión del auditor.

Respecto a los efectos de las salvedades en la opinión, aparentemente se produce un cambio con la Resolución de 2013 respecto al informe vigente al incorporar los términos “generalizado” y “no generalizado”, pero parece que en la práctica no va a ser una modificación real pues los modelos de informe recogidos en los anexos de las NIA no emplean esos términos sino que continúan utilizando los tradicionales términos “significativo” y “muy significativo”.

En el apéndice IX se puede observar la evolución de los tipos de opinión en el informe de auditoría y sus factores determinantes.

5. CONCLUSIONES

Los cambios introducidos en la normativa relativa a la auditoría son consecuencia del proceso de convergencia hacia la normativa internacional. Desde hace años se han acometido diversas reformas con el propósito de tratar de comparar a escala internacional y aportar mayor seguridad al usuario de la información derivada de la actividad contable y de auditoría. Sin embargo, el modo en que se han acometido las modificaciones normativas, así como su abordaje temporal, ha sido distinto según se haya tratado del plano contable o el de la normativa auditora.

En España, la reforma contable se inicia en 2005 con la introducción de la obligación, para las entidades cotizadas, de formular cuentas anuales consolidadas utilizando las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)⁷⁷. La reforma se generalizó con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, el

⁷⁷ Si bien esta reforma ya había comenzado en el seno de la Unión Europea con la aprobación del Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) –que en la actualidad han adoptado la denominación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)-.

desarrollo del Plan general de contabilidad⁷⁸ y la publicación de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas y primera modificación parcial del Plan general de Contabilidad⁷⁹.

En cambio, en el plano de la normativa de auditoría no es hasta julio de 2010, con la entrada en vigor de la Reforma de la Ley de Auditoría⁸⁰, cuando se sientan las bases para determinar el contenido mínimo del informe de Auditoría, al objeto de adaptarlo paulatinamente al esquema que sigue dicho documento a escala internacional. Esta reforma se desarrolló, en relación con el contenido del informe de auditoría, a través de la Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010⁸¹ y con la publicación, al propio tiempo, de la “Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa” que regula y desarrolla este componente del informe de auditoría.

El proceso armonizador culmina con la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013 cuya promulgación viene motivada por el espíritu armonizador contenido en la Directiva 2006/43/CE.

Igual que con el ordenamiento contable nacional, con la regulación en materia de auditoría, el legislador ha optado por un proceso de armonización hacia normativa internacional a través del modelo de adaptación de la normativa interna a las NIA emitidas por la IFAC. De forma que, se siguen principios análogos a los contenidos en dichas normas, pero manteniendo ciertas especificidades de carácter nacional, en tanto no se produzca la adopción directa de las mismas dentro de la Unión Europea. Los Estados Miembros que han adaptado dichas normas a su ordenamiento, las han traducido y adaptado a las características de la actividad en el país en concreto. Por tanto, estas NIA-ES, adaptadas para su aplicación en España, tendrán la consideración de normas de auditoría, según lo dispuesto en el TRLAC, no por ser normas internacionales adoptadas por la Unión Europea, sino como una modificación de las actuales Normas Técnicas de Auditoría.

El propósito principal de este proceso armonizador es doble:

⁷⁸ Aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

⁷⁹ A través del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

⁸⁰ Ley 12/2010, de 30 de junio, mediante la cual se realiza la trasposición a nuestro ordenamiento jurídico del contenido de la Directiva Comunitaria relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas –Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo-. Ley posteriormente derogada mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 1 de julio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁸¹ Modificadora de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del ICAC 19 de enero de 1991.

- Facilitar al usuario de la información financiera emanada de la actividad auditora su comprensión.
- Dar una orientación, clara y precisa, a los profesionales de la auditoría para la realización de sus trabajos.

La aplicación efectiva de estas nuevas normas será, con carácter general, para los trabajos de auditoría contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015 y su entrada en vigor implica la derogación de las actuales Normas Técnicas de Auditoría salvo en los supuestos en que expresamente contempla la Resolución de 15 de octubre de 2013 para los que las actuales Normas Técnicas de Auditoría permanecerán en pie.

El proceso de adaptación de las NIA en España ha supuesto identificar los aspectos regulados por ellas contrarios a la normativa española para suprimirlos evitando confusiones, además, se han suprimido las menciones a los trabajos fuera del alcance de la normativa auditora española y la entrada en vigor de las NIA-ES, se han incorporado aclaraciones en algunos párrafos de la normativa para precisar y aclarar su aplicación en España, se han incorporado los criterios que, obligatoriamente, se observarán al aplicar las nuevas normas en España y, al objeto de facilitar de un modo práctico la aplicación de las NIA, se incorporan modelos de informes de auditoría.

La estructura seguida por las NIA-ES es la misma que la de las normas originales, siguiendo un esquema que contempla cinco apartados: Introducción, objetivo, definiciones, requerimientos y guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.

Adicionalmente, al objeto de unificar y precisar el lenguaje propio de los auditores en el ámbito de la Unión Europea, la Resolución incorpora como anexo un glosario de términos con las palabras y expresiones utilizadas por las NIA-ES.

Como parte integrante del trabajo de auditoría, a modo de culminación del mismo, los informes de auditoría se ven afectados por esta innovación normativa.

La regulación del informe de auditoría, en España, tiene su origen en las Normas Técnicas de Auditoría de 1991 y con el propósito de darle un contenido normalizado en el entorno internacional acorde al modelo previsto en las NIA emitidas por la IFAC, se han producido dos modificaciones normativas hasta llegar a la actual, la primera a través de la Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010 y la otra con la ya citada Resolución de 15 de octubre de 2013.

La NIA-ES analizada en el presente trabajo con trascendencia en el contenido y la estructura del informe de auditoría ha sido la NIA-ES 700 en que se establece el contenido básico obligatorio del informe, aunque se han tenido en cuenta las NIA-ES que, circunstancialmente pueden afectar al informe de auditoría y atañen a la opinión modificada -NIA-ES 705- y a los párrafos, sin influencia en la opinión del auditor, de énfasis y sobre otras cuestiones -NIA-ES 706-.

Comparando las nuevas normas con sus disposiciones precedentes, puede concluirse que los cambios relevantes se produjeron con la entrada en vigor de la Resolución de 2010 y, salvo excepciones relativas al contenido más amplio del párrafo de alcance, las aportaciones de las NIA-ES en la regulación del informe, son más formales que materiales, lo que hace sospechar que la adaptación de los auditores a la nueva normativa no vaya a ser excesivamente compleja en cuanto a la emisión de los informes de auditoría. No faltarán opiniones que, dado que las diferencias entre la normativa actual y las NIA-ES son mínimas, propugnarán la adopción de las normas internacionales ya entonces, pero, del mismo modo, entiendo que puede haber resultado positivo el camino seguido puesto que se podría considerar el período 2010-2013 como un período transitorio de adaptación a la normativa internacional y, tal vez, por ese motivo la aplicación de la nueva regulación no vaya a resultar tan traumática, puesto que los cambios más importantes se produjeron en el paso de las Normas Técnicas de Auditoría originales a las de la Resolución de 2010⁸².

La verdadera innovación de las NIA-ES en cuanto al informe ha sido la ampliación del contenido del párrafo de alcance que ahora pasa a desglosarse en tres componentes que descubren aspectos que anteriormente no eran públicos y se recogían en el contrato de auditoría o carta de encargo, como la responsabilidad de la dirección respecto al control interno y la descripción más detallada del trabajo del auditor.

En cuanto al tipo de opinión, las NIA-ES, si bien formalmente contemplan dos tipos de opinión –modificada y no modificada-, materialmente no suponen ninguna aportación novedosa por cuanto viene a clasificar en dos grupos los tipos de opinión que ya contenía el TRLAC.

⁸² Especialmente la eliminación del elenco de salvedades de las incertidumbres y de los cambios en los principios y normas contables aplicados, la variación de la posición de los párrafos explicativos de las salvedades y enfáticos, así como la incorporación de los párrafos sobre otras cuestiones explicativas y clarificadores del trabajo del auditor.

Todos los esfuerzos realizados en aras de la armonización de la normativa auditora, aparentemente, darán sus frutos a partir del año 2015. Entendiendo que la adaptación al nuevo ordenamiento no supondrá un esfuerzo adicional al trabajo del auditor, aún habrá que comprobar el tratamiento que el usuario del informe dará a su contenido. En este sentido, el trabajo del auditor ha sido criticado, a veces con razón⁸³, pero otras veces por desconocimiento o mala comprensión de su trabajo o del informe. Es razonable pensar que los usuarios que estén familiarizados con el informe de auditoría no tendrán mayor inconveniente con la nueva redacción del mismo y, probablemente, aquellos que tengan una menor formación, se vean desbordados con la inclusión de información adicional que, paradójicamente, se añade para clarificar, al tiempo que para armonizar.

En todo caso, la utilidad del futuro informe de auditoría está por ver y, cuando los nuevos informes vean la luz, se volverá a abrir el debate sobre el contenido del informe de auditoría. No sólo en lo que respecta a los informes, sino que las Normas Técnicas de Auditoría ahora adaptadas no supondrán un punto final a la innovación normativa introducida sino que su adopción supone un punto seguido, pues el proceso de aprobación y publicación de las NIA es dinámico porque las normas son sometidas a revisión y modificación por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IAASB), lo que, en un futuro no lejano, supondrá un proceso semejante al llevado a cabo con la adopción de las NIA-ES, para la modificación o incorporación de alguna nueva NIA⁸⁴.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ARIMANY SERRAT, Nuria. Así son las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (2013). En Revista Contable núm. 14 –septiembre 2013- . Madrid. Wolters Kluwer. pp. 32-48.
- CABAL GARCÍA, Elena. “Aspectos normativos del futuro informe de auditoría (NIA-ES): Evaluación del alcance de los cambios previstos en el formato y

⁸³ Históricamente, desde la crisis de 1929 se han sucedido sonados escándalos empresariales que han dejado en entredicho la labor de auditoría. A modo de ejemplo tenemos los casos McKeeson & Robbins (1938), Gescartera, Enron, WorldCom (2001), Lehman Brothers, Madoff (2008), o el más reciente de Gowex (2014)

⁸⁴ De hecho, ya se ha publicado una revisión de la NIA 610 y están en proceso de revisión las NIA de la serie 700 que afectan directamente a los informes. Adicionalmente, tras la publicación de la Resolución de 15 de octubre de 2013 se ha adaptado la NIA-ES 805 mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de marzo de 2014.

contenido del mismo” (2014). En Revista de Contabilidad y Tributación (CEF) núm. 374 -mayo 2014-. Madrid. Centro de Estudios Financieros. pp. 97-118.

- -----, “Informes de Auditoría” (2001). En Partida doble: Revista de contabilidad y empresa núm. 119. Madrid. Grupo Especial Directivos. pp. 20-33.

- Decisión 1999/468/CE del Consejo, de 28 de junio de 1999 por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión.

- 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.

- GARCÍA BENAÚ, María Antonia. Comparabilidad internacional de los informes de auditoría (1997). En Revista de Contabilidad y Tributación (CEF) núm. 170. Madrid. Centro de Estudios Financieros. pp. 141-172.

- GARCÍA BENAÚ, María Antonia, NOVEJARQUE CIVERA, Josefina y ZORIO GRIMA, Ana. Todo lo que hay que saber de las Normas Internacionales de Auditoría (2012). En Revista Contable núm. 3 –septiembre 2012-. Madrid. Wolters Kluwer. pp. 22-35.

- GASSÓ, Josep María. El futuro de la auditoría (2006). En Auditores núm. 1 –marzo 2006-. Madrid. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). pp. 10-11.

- GONZÁLEZ, Carlos. La auditoría independiente: Una cuestión de confianza (2006). En Auditores núm. 1 –marzo 2006-. Madrid. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). pp. 52-55.

- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, Alejandro. Auditoría de cuentas anuales. (2011). Madrid, Centro de Estudios Financieros (CEF).

- -----, “El cambio producido en las Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España” (2014). En Revista de Contabilidad y Tributación (CEF) núm. 373 -abril 2014-. Madrid. Centro de Estudios Financieros. pp. 189-212.

- LÓPEZ MAGALÓN, Silvia. “Reforma de la normativa sobre auditoría: Un cambio sustancial en el contenido del informe”. (2011). En Partida doble: Revista

de contabilidad y empresa núm. 235 –Especial auditoría-.Madrid. Grupo Especial Directivos. pp. 34-43.

- PUIG DE TRAVY, Carlos. La IFAC (International Federation of Accountants) y las Normas Internacionales de Auditoría (2009). En Gestión revista de economía núm. 48 – octubre-diciembre 2009-. Murcia. Ilustre Colegio de Economistas de la Región de Murcia. pp. 5-13.

- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

- 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, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

- 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.

- Resolución de 31 de octubre de 2008 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se constituye un grupo de trabajo para la traducción de las normas internacionales de auditoría.

- Resolución de 21 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes.

- Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

- Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.

- Resolución de 20 de diciembre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011.

- 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 que regula la relación entre auditores.
- Resolución de 20 de marzo de 2014 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la NIA-ES 805 “Auditoría de un solo estado financiero”.
- RUBIO HERRERA, Enrique. Normas Internacionales de Auditoría: Implicaciones en el trabajo de auditoría (2013). En AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas núm. 103 (Especial XVII congreso AECA) –septiembre 2013-. Madrid. AECA. pp. 79-81.
- ----- . Las nuevas normas de auditoría aplicables en España: Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) (2013). En Auditores núm. 20 –diciembre 2013-. Madrid. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). pp. 30-43
- SÁIZ MARQUÍNEZ, A. Las NIA-ES: Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (2013). En Revista contable –acceso electrónico (www.revistacontable.es)- Sección: Se habla de... 20 de noviembre de 2013. Madrid. Wolters Kluwer.
- TUA PEREDA, Jorge y GONZALO ANGULO, José Antonio. Las Normas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y su aplicación en España (1999). En Técnica Contable núm. 610 –octubre 1999-. Madrid. Librería contable. pp. 671-690.
- ----- . Las Normas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y su aplicación en España (Conclusión) (1999). En Técnica Contable núm. 611 – noviembre 1999-. Madrid. Librería contable. pp. 789-799.
- VV.AA. Manual auditoría adaptado a las NIA's (2014). Madrid. Ediciones Francis y Taylor.
- VV.AA. Un paseo por las NIA-ES. En Auditores núm. 20 –diciembre 2013-. Madrid. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). pp. 49-54.

APÉNDICES

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

Identificación	Denominación	Objetivos
NCCI 1	Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades de una firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de auditoría de cuentas. • Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.
NIA-ES 200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor al realizar una auditoría de estados financieros. • Establecer los objetivos globales del auditor y explicar la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor alcanzar dichos objetivos. • Indicar el alcance, aplicabilidad y estructura de las NIA y los requerimientos por responsabilidades del auditor aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA.
NIA-ES 210	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y responsables del gobierno de la entidad. • Determinar si concurren ciertas condiciones previas a la auditoría cuya responsabilidad corresponda a la dirección y responsables del gobierno de la entidad. • Aspectos relacionados con la aceptación del encargo bajo control del auditor.
NIA-ES 220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. • Cuando proceda, responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo. • Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.
NIA-ES 230	Documentación de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor de preparar la documentación de una auditoría de estados financieros. • Aunque otras NIA establecen requerimientos específicos de documentación, no limitan la aplicación de esta NIA. • Disposiciones legales o reglamentarias con otros requerimientos de documentación.
.../...		

Identificación	Denominación	Objetivos
.../...		
NIA-ES 240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude. • Aplicación de las NIA 315 y 330 en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.
NIA-ES 250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. • No será de aplicación cuando al auditor se le contrate expresamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas, informando de forma separada.
NIA-ES 260	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. • Esta NIA, que se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de las entidades cotizadas. • La NIA no se refiere a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios, a menos que sean a la vez los responsables de su gobierno. • Aunque su ámbito de aplicación es la auditoría de estados financieros, también puede aplicarse, adaptada en su caso, a auditorías de otra información financiera, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar su preparación.
NIA-ES 265	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría de estados financieros. • Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor respecto de la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de las NIA 315 y 330. <p style="text-align: right;">.../...</p>

Identificación	Denominación	Objetivos
.../...		<ul style="list-style-type: none"> Aunque su ámbito de aplicación es la auditoría de estados financieros, también puede aplicarse, adaptada en su caso, a auditorías de otra información financiera, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar su preparación.
NIA-ES 300	Planificación de la auditoría de estados financieros.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidades del auditor de planificar la auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes; las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.
NIA-ES 315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidades del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
NIA-ES 320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidades del auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. La NIA 450 explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas.
NIA-ES 330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor según la NIA 315.
NIA-ES 402	Consideraciones de auditoría relativa a una entidad que utiliza una organización de servicios.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidades del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. Desarrollar el modo en que el auditor de la entidad usuaria deberá aplicar las NIA 315 y 330 para obtener conocimiento sobre la misma, incluido el control interno que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a dichos riesgos.
.../...		

Identificación	Denominación	Objetivos
.../...		
NIA-ES 450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. • La NIA 700 trata de la responsabilidad del auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los mismos en su conjunto están libres de incorrecciones materiales. • La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros. • La NIA 320 trata de la responsabilidad del auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.
NIA-ES 500	Evidencia de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> • Define la evidencia de auditoría y trata de la responsabilidad del auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. • Esta NIA es aplicable a toda la evidencia obtenida en el transcurso de la auditoría. • Otras NIA tratan aspectos específicos (NIA 315), de la evidencia a obtener en relación con un tema concreto (NIA 570), de procedimientos específicos para obtener evidencia (NIA 520) y evaluar si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada (NIA 200 y 330).
NIA-ES 501	Evidencia de auditoría. Consideraciones específicas para determinadas áreas.	<ul style="list-style-type: none"> • Consideraciones que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, según las NIA 330, 500 y otras, respecto a las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, e información por segmentos.
NIA-ES 505	Confirmaciones externas.	<ul style="list-style-type: none"> • Empleo de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría según las NIA 330 y 500. • No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones que contempla la NIA-501.
.../...		

Identificación	Denominación	Objetivos
.../...		
NIA-ES 510	Encargos iniciales de auditoría. Saldos de apertura.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad del auditor con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. • Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen otras cuestiones cuya existencia al inicio del período debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. • Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y orientaciones de la NIA 710 y 300. • Incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.
NIA-ES 520	Procedimientos analíticos.	<ul style="list-style-type: none"> • Empleo de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos. • Responsabilidad del auditor de aplicar, en fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. • La NIA 315 trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. • La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados, pudiendo incluir procedimientos analíticos sustantivos.
NIA-ES 530	Muestreo de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. • Se aplicará cuando el auditor haya decidido emplear el muestreo en la realización de procedimientos de auditoría. • Trata de la utilización del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar muestras, realizar pruebas de controles y de detalle y evaluar los resultados de la muestra. • Esta NIA complementa la 500, que trata de la responsabilidad del auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. <p style="text-align: right;">.../...</p>

Identificación	Denominación	Objetivos
.../...		<ul style="list-style-type: none"> La NIA 500 orienta sobre los medios de que dispone el auditor para seleccionar los elementos a comprobar, entre los que se incluye el muestreo de auditoría.
NIA-ES 540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidad del auditor en relación con las estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. Desarrolla la aplicación de las NIA 315 y 330, así como de otras relevantes, sobre estimaciones contables. Incluye requerimientos y orientaciones sobre incorrecciones en estimaciones contables concretas y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de dirección.
NIA-ES 550	Partes vinculadas.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidades del auditor en las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. Desarrolla la aplicación de las NIA 315, 330 y 240 en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
NIA-ES 560	Hechos posteriores al cierre.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidades del auditor respecto a los hechos posteriores al cierre de una auditoría de estados financieros.
NIA-ES 570	Empresa en funcionamiento.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros, en relación con la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.
NIA-ES 580	Manifestaciones escritas.	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, si procede, de los responsables del gobierno de la entidad.
NIA-ES 600	Consideraciones especiales. Auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).	<ul style="list-style-type: none"> Las NIA son aplicables a las auditorías de grupos. Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.
.../...		

Identificación	Denominación	Objetivos
.../...		
NIA-ES 610	Utilización del trabajo de los auditores internos.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor externo respecto de la utilización del trabajo de los auditores internos cuando decida, según la NIA 315, que la función de auditoría interna sea relevante para la auditoría. • No trata aquellos casos en que auditores internos individuales presten ayuda directa al auditor externo al llevar a cabo procedimientos de auditoría.
NIA-ES 620	Utilización del trabajo de un experto del auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor respecto del trabajo de una persona y organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utilice para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. • Esta NIA no trata situaciones en las que el equipo del encargo incluya un miembro, o consulte a una persona y organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría (NIA 220), ni de la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección) (NIA 500)..
NIA-ES 700	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. • También trata de la estructura y contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. • Las NIA 705 y 706 tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. • Esta NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con fines generales. • La NIA 805 trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. • Esta NIA protege la congruencia del informe de auditoría. <p style="text-align: right;">.../...</p>

Identificación	Denominación	Objetivos
.../...		<ul style="list-style-type: none"> • Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que hayan sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. • Ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar cuando concurren circunstancias inusuales.
NIA-ES 705	Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, tras formarse una opinión de conformidad con la NIA 700, decida que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.
NIA-ES 706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, cuando su entendimiento sea fundamental para comprender los mismos, o sobre cualquier otra cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros cuando sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
NIA-ES 710	Información comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidades del auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. • Cuando los estados financieros del período anterior hubieran sido auditados por un auditor predecesor o no fueran auditados, serán de aplicación los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510 respecto a los saldos de apertura.
NIA-ES 720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad del auditor respecto a otra información incluida en documentos que contienen estados financieros auditados y el informe de auditoría. • En ausencia de requerimientos específicos en las circunstancias concretas de un encargo, la opinión del auditor no cubre dicha otra información y no tiene la responsabilidad de determinar si esa otra información se presenta correctamente. <p style="text-align: right;">.../...</p>

Identificación	Denominación	Objetivos
.../...		<ul style="list-style-type: none"> • En todo caso, el auditor examinará la otra información ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede verse menoscabada por incongruencias materiales entre los estados financieros auditados y la antedicha otra información.
NIA-ES 805	Auditoría de un solo estado financiero.	<ul style="list-style-type: none"> • Las NIA-ES de la serie 100-700, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deberán adaptar a las circunstancias que corresponda. • Trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero. • No es de aplicación al informe del auditor de un componente emitido como resultado del trabajo realizado a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. • No invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.
<p>FUENTE: LARRIBA DÍAZ ZORITA, Alejandro (2014). "El cambio producido en las Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España". En Revista de Contabilidad y Tributación (CEF) núm. 373 –abril 2014-. Madrid. Centro de Estudios Financieros. pp. 202-210</p>		

II. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA ACTUALES QUE PERVIVEN TRAS LA ENTRADA EN VIGOR DE LAS NIA-ES

El ordenamiento actual en materia de auditoría que se mantendrá vigente tras la adopción de las NIA-ES está compuesto por la regulación prevista en las Normas Técnicas de Auditoría sobre la relación entre auditores⁸⁵, las normas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas exigidos conforme a nuestro ordenamiento jurídico propio⁸⁶, las normas que regulan los trabajos de auditoría específicos previstos en la legislación mercantil y que tienen la consideración de auditoría de cuentas según el artículo 2 del RLAC⁸⁷ y las Normas Técnicas que regulan los trabajos de auditoría que, sin tener la naturaleza de auditoría de cuentas, están atribuidos por disposiciones legales a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)⁸⁸

Identificación	Denominación
Normas Técnicas de Auditoría (NTA)	
NTA de 20.3.2014	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 28.7.1994	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.
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.
	.../...

⁸⁵ Aprobada mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de marzo de 2014. Se mantendrá vigente respecto a los epígrafes correspondientes a la actuación del auditor en los supuestos de “cambio de auditores” o “auditorías conjuntas” puesto que obedecen a situaciones propias de la normativa española.

⁸⁶ Informes complementarios e informes especiales exigidos por determinados entes públicos supervisores.

⁸⁷ Informe especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 303 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

⁸⁸ Informes especiales a los que se refiere el artículo 3.2 del RLAC.

Identificación	Denominación
.../...	
NT de 26.6.2003	Informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (art. 20.5 del R.D. 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, Alejandro (2014). El cambio producido en las Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España. <i>Op. cit.</i> pp. 211-212	

III. CRITERIOS A OBSERVAR EN LA APLICACIÓN DE LAS NIA-ES

1. El ámbito de aplicación de las NIA-ES es el ejercicio de la auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) al que se refiere el artículo 1 del TRLAC y normativa de desarrollo.

2. Las NIA-ES están redactadas en el contexto de la auditoría de estados financieros⁸⁹ realizada por un auditor. No obstante lo anterior, esta definición es aplicable igualmente a la auditoría de un solo estado financiero integrante de las anteriores, aunque en este supuesto, los modelos de informes deberán adaptarse en función de las circunstancias.

3. La referencia a legislaciones o jurisdicciones nacionales debe entenderse efectuada a las normas españolas aplicables en cada caso, bien el derecho mercantil, el marco normativo de información financiera o, en particular, la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente.

4. En las NIA adaptadas para su aplicación en España se han suprimido los apartados y párrafos referidos a la auditoría del sector público por no estar afectada por el TRLAC y normativa de desarrollo.

5. La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española aplicable, particularmente el TRLAC y normativa de desarrollo.

En los casos que se ha estimado procedente se han insertado, en los apartados y párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica. Adicionalmente, para facilitar su comprensión y evitar dudas, se han incluido notas aclaratorias que deberán ser tenidas en cuenta siempre que algún aspecto del contenido de las NIA:

- Se recoja en la normativa nacional de un modo más específico.
- Se contemple de modo diferente en las NIA-ES respecto a la normativa propia aplicable.
- No se contemple en las NIA-ES.

⁸⁹ Por estados financieros, con carácter general, debemos entender que son las cuentas anuales, las cuentas anuales consolidadas o los estados financieros intermedios. La referencia a las notas explicativas debe entenderse referida a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

En los casos que se ha estimado conveniente, se han eliminado – identificándolos como “suprimido”- aquellos apartados, párrafos o frases que:

- Pudieran resultar contrarios a la normativa de auditoría española vigente.

- Se refieran a cuestiones que están fuera del alcance del ámbito de aplicación de la normativa de auditoría.

- No resultan de aplicación en España.

6. Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría y otras normas y pronunciamientos emitidos por la IFAC sólo serán aplicables en España cuando se acuerde la incorporación a nuestra normativa.

7. Las referencias a las diversas NIA se entenderán realizadas a las correspondientes normas adaptadas para su aplicación en España, NIA-ES, que tendrán consideración de Normas Técnicas de Auditoría según lo dispuesto en el artículo 6.2 del TRLAC:

8. Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) en las diferentes NIA-ES 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.

9. Las referencias que se hacen al glosario de términos del IAASB se refieren al glosario de términos del IAASB adaptado para su aplicación en España contenido en la propia Resolución en el cual ya han sido adaptadas o suprimidas las definiciones que afectan a normas que hubieran quedado fuera del ámbito de aplicación de las NIA-ES.

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 efectuadas en las NIA-ES a las normas profesionales se entiende que corresponden a las establecidas en el artículo 6 del TRLAC y normativa de desarrollo.

12. Las referencias en las diferentes NIA-ES a los requerimientos de ética y al código de ética del IESBA⁹⁰ de la IFAC se entenderán realizadas a las normas de ética contempladas en el artículo 6.3 del TRLAC y normativa de desarrollo.

13. Las referencias en las distintas NIA-ES a los requerimientos de independencia se refieren a las normas de la Sección 1ª del Capítulo III del TRLAC y normativa de desarrollo.

14. Las referencias en las NIA-ES a una opinión modificada se corresponde con las opiniones con salvedades, desfavorable o denegada previstas en el artículo 3 del TRLAC y normativa de desarrollo. Por contra, la opinión no modificada corresponde con la opinión favorable.

15. En las NIA-ES 600, 700, 705, 706 y 710 se presentan como anexo modelos de informes de auditoría adaptados a la normativa aplicable en España. Dichos modelos son los que los auditores deben seguir en cuanto a formato y terminología para conseguir la mayor uniformidad de redacción posible y así facilitar la comprensión por parte de los usuarios de las cuentas anuales.

Sin embargo, los modelos de informe aludidos no recogen todas las circunstancias que pueden presentarse en una auditoría de cuentas y que el auditor debe tener en cuenta al emitir su informe. Además, la terminología de dichos modelos se deberá adaptar atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada y al tipo de trabajo realizado.

16. La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES relativas 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 aplicable según la naturaleza de la entidad auditada.

De cualquier modo, las referencias a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección respecto de los estados financieros o a directrices sobre las actividades de control interno de la entidad, se entenderán emitidas sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración o equivalentes de la entidad que tengan atribuidas las competencias de formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros,

⁹⁰ 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. Mediante sus actividades desarrolla el Código de Ética para profesionales de la contabilidad que establece los requisitos éticos para los profesionales de la contabilidad.

así como la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno⁹¹.

⁹¹ El artículo 25.2 del Código de Comercio establece que “*La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos*”. La responsabilidad se entiende sobre todo el proceso seguido para su elaboración y, en particular, en este caso, sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de las cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a error o fraude.

IV. ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIA-ES

Título del informe
Destinatarios [por encargo de...]
(SUBTÍTULO: “INFORME SOBRE LAS CUENTAS ANUALES”)
En el caso de que la entidad auditada presente, junto con las cuentas anuales, el informe de gestión y para diferenciar el informe sobre las cuentas anuales del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios. En caso de no ser así, no es necesario añadir éste subtítulo.
Párrafo introductorio o de alcance
<ul style="list-style-type: none"> • Identificación de la entidad auditada. • Integranes de las cuentas anuales y período/s a que van referidas.
Párrafo sobre la responsabilidad de la dirección
<ul style="list-style-type: none"> • Adecuada formulación de las cuentas anuales. • Implantación y mantenimiento de un buen control interno.
Párrafo sobre la responsabilidad del auditor
<ul style="list-style-type: none"> • Opinar sobre las cuentas anuales. • Cumplir las normas de auditoría. • Describir su trabajo. • Obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar la opinión.
(Párrafo de fundamento de la opinión modificada)
Sólo presente en opiniones modificadas –distintas de la favorable- y para explicar las causas y, de ser posible, cuantificar sus efectos sobre las cuentas anuales.
Párrafo de opinión del auditor
Juicio claro y preciso relativo a si los estados financieros, en su conjunto expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel de la empresa conforme al marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.
(Párrafo de énfasis)
Admisible en cualquier informe para reiterar información de la memoria que el auditor considera de especial relevancia.
(Párrafo de otras cuestiones)
Admisible en el informe para clarificar aspectos referentes al trabajo del auditor.
.../...

.../...
(SUBTÍTULO: “INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS”)
(Párrafo sobre el Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios)
En las entidades que presenten informe de gestión junto con las cuentas anuales, es el párrafo referente al informe de gestión y su concordancia con la información contenida en las cuentas anuales.
Firma del auditor
Fecha de emisión del informe
Dirección y datos registrales del auditor
NOTA: Los epígrafes del informe de auditoría que se incluyen sólo cuando se dan determinadas circunstancias aparecen entre paréntesis.

V. MODO EN QUE EL JUICIO DEL AUDITOR AFECTA AL TIPO DE OPINIÓN A EXPRESAR

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Limitaciones al alcance		Denegación de opinión (o abstención)
Fuente: Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la NIA-ES 705. Apartado A1		

VI. MODELOS DE INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIAs

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)

TÍTULO	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES
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 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. 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 .../...

.../...	<p>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>
PÁRRAFO DE OPINIÓN	<p><i>Opinión</i></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 en el mismo.</p>
SUBTÍTULO	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
PÁRRAFO SOBRE INFORME DE GESTIÓN	<p>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.</p>
FIRMA, FECHA Y NOMBRE AUDITOR	<p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y número del Registro Oficial de Auditores de Cuentas]</p>

Modelo de informe de auditoría sobre cuentas anuales formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España con opinión con salvedades (modificada) por una incorrección material

TÍTULO	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES
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 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. 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 .../...

.../...	<p>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 con salvedades.</p>
PÁRRAFO FUNDAMENTO OPINIÓN	<p><i>Fundamento de la opinión con salvedades</i></p> <p>Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance por XXX. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que se encuentran registradas únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la sociedad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en XXX para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en XXX, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en XXX, XXX, y XXX, respectivamente.</p>
PÁRRAFO DE OPINIÓN	<p><i>Opinión con salvedades</i></p> <p>En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión con salvedades», 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 normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
SUBTÍTULO	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
PÁRRAFO SOBRE INFORME DE GESTIÓN	<p>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.</p>
	.../...

.../...	
FIRMA, FECHA Y NOMBRE AUDITOR	[Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y número del Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Modelo de informe de auditoría sobre cuentas anuales formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España con opinión con salvedades (modificada) por limitación al alcance

TÍTULO	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES
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	<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 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.</p>
PÁRRAFO RESPONSABILIDAD AUDITORES	<p><i>Responsabilidad del auditor</i></p> <p>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 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</p> <p align="right">.../...</p>

.../...	<p>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 con salvedades.</p>
PÁRRAFO FUNDAMENTO OPINIÓN	<p><i>Fundamento de la opinión con salvedades</i></p> <p>Tal y como se indica en la nota XX de la memoria adjunta, ABC, S. A. ha adquirido durante el ejercicio una participación del XX% en la sociedad extranjera XYZ. La inversión se encuentra registrada en las cuentas anuales adjuntas por un valor en libros de XX miles de euros. En el transcurso de nuestro trabajo no hemos tenido acceso a la información financiera, los planes de negocio, la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ. En consecuencia, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe recuperable de la inversión de ABC, S. A. en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni determinar si el importe por el que figura registrada la inversión en las cuentas anuales de ABC, S. A. debe ser ajustado.</p>
PÁRRAFO DE OPINIÓN	<p><i>Opinión con salvedades</i></p> <p>En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión con salvedades», 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 normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
SUBTÍTULO	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
PÁRRAFO SOBRE INFORME DE GESTIÓN	<p>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.</p>
FIRMA, FECHA Y NOMBRE AUDITOR	<p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y número del Registro Oficial de Auditores de Cuentas]</p>

Modelo de informe de auditoría sobre cuentas anuales formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España con opinión denegada (modificada)

TÍTULO	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES
DESTINATARIOS	A los accionistas de ABC, S. A. [por encargo de ...] [Destinatario correspondiente]:
SUBTÍTULO	Informe sobre las cuentas anuales
PÁRRAFO INTRODUCTORIO	Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales adjuntas 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 la realización de la auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de «Fundamento de la denegación de la opinión» no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.
PÁRRAFO FUNDAMENTO OPINIÓN	<i>Fundamento de la denegación de opinión</i> El balance de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1 incluye las partidas correspondientes a su participación en la UTE XYZ (país X), que representa más del 90% de los activos netos a dicha fecha. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la UTE XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos que la sociedad controla conjuntamente, de los pasivos de los cuales es responsable conjuntamente, de los ingresos y gastos del ejercicio ni .../...

.../...	de los elementos que conforma el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo que provienen de la UTE XYZ.
PÁRRAFO DE OPINIÓN	<i>Denegación de opinión</i> Debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la denegación de la opinión», no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.
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	[Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y número del Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Modelo de informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas que contiene una opinión desfavorable (modificada) por una incorrección material

TÍTULO	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS
DESTINATARIOS	A los accionistas de ABC, S. A. [por encargo de ...] [Destinatario correspondiente]:
SUBTÍTULO	Informe sobre las cuentas anuales consolidadas
PÁRRAFO INTRODUCTORIO	Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas adjuntas de la sociedad ABC, S. A., que comprenden el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.
PÁRRAFO RESPONSABILIDAD ADMINISTRADORES	<p><i>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales consolidadas</i></p> <p>Los administradores de la sociedad dominante son los responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados de ABC, S. A. y sociedades dependientes, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo 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 consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p>
PÁRRAFO RESPONSABILIDAD AUDITORES	<p><i>Responsabilidad del auditor</i></p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas 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 requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas 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 consolidadas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante</p> <p align="right">.../...</p>

<p>.../...</p>	<p>para la formulación por parte de los administradores de la sociedad dominante de las cuentas anuales consolidadas, 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 consolidadas 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 desfavorable.</p>
<p>PÁRRAFO FUNDAMENTO OPINIÓN</p>	<p><i>Fundamento de la opinión desfavorable</i></p> <p>Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que no le ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, la dependiente debería haberse integrado globalmente puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales consolidadas de esta falta de integración global.</p>
<p>PÁRRAFO DE OPINIÓN</p>	<p><i>Opinión desfavorable</i></p> <p>En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión desfavorable», las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S. A. y sociedades dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
	<p>.../...</p>

.../...	
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	[Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y número del Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

VII. EVOLUCIÓN COMPARATIVA DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIA-ES

NTA (1991) ⁹²	NTA (2010) ⁹³	NIA-ES ⁹⁴
<ul style="list-style-type: none"> • Título • Destinatarios • Párrafo de alcance • (Párrafos de salvedades) • (Párrafos de énfasis) • Párrafo de opinión • Párrafo sobre el informe de gestión • Nombre, dirección y datos registrales del auditor • Firma del auditor • Fecha del informe 	<ul style="list-style-type: none"> • Título • Destinatarios • Párrafo de alcance • (Párrafos de salvedades) • Párrafo de opinión • (Párrafos de énfasis) • (Párrafos de otras cuestiones) • Párrafo sobre el informe de gestión • Nombre, dirección y datos registrales del auditor • Firma del auditor • Fecha del informe 	<ul style="list-style-type: none"> • Título • Destinatarios • Párrafo introductorio • Responsabilidad de la dirección • Responsabilidad del auditor • (Párrafos de fundamento de la opinión modificada) • Párrafo de opinión • (Párrafos de énfasis) • (Párrafos de otras cuestiones) • Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios • Firma del auditor • Fecha del informe • Dirección del auditor
<p>FUENTE: CABAL GARCÍA, Elena (2014). Aspectos normativos del futuro informe de auditoría (NIA-ES): Evaluación del alcance de los cambios previstos en el formato y contenido del mismo. <i>Op. cit.</i> pp. 109 y 110.</p>		

⁹² Aprobadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991 y actualmente derogada.

⁹³ Aprobadas por Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010 modificadora de la Sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría aprobadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre informes. Vigente para las auditorías de cuentas anuales referidas, con carácter general, a los ejercicios 2010 a 2013.

⁹⁴ Aprobadas por Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013. Aplicables a las auditorías de cuentas anuales referidas, con carácter general, a los ejercicios a partir de 2014.

VIII. COMPARACIÓN DEL CONTENIDO DEL ACTUAL INFORME DE AUDITORÍA CON EL PROPUGNADO POR LAS NIA-ES

Informe Resolución 2010	=	Informe NIA-ES
Informe de auditoría de cuentas anuales	=	Informe de auditoría independiente de cuentas anuales
<p>A los accionistas de la sociedad ABC, S. A. [por encargo de ...]</p> <p>1. Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S. A., que comprenden el balance al 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 anual terminado en dicha fecha.</p> <p>Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.</p>	=	<p>A los accionistas de ABC, S. A. [por encargo de ...]</p> <p>Informe sobre las cuentas anuales⁹⁵</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S. A., que comprenden el balance de situación 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>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales</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 ABC, S. A., de conformidad con el marco 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.</p> <p>Responsabilidad del auditor</p> <p>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 requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

⁹⁵ Este subtítulo se puede omitir en el caso de que no exista informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

Informe Resolución 2010		Informe NIA-ES
<p>.../...</p> <div data-bbox="268 801 743 981" style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <p>Párrafo de alcance único que pasa a desglosarse en tres secciones con título identificativo y revelando, las dos últimas, mayor información.</p> </div> <p>2. En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, S. A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>	=	<p>auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales. 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>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 de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Informe Resolución 2010		Informe NIA-ES
<p>.../...</p> <p>3. 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.</p> <p>Nombre, dirección y datos registrales. Firma y Fecha</p>	<p>=</p> <p>=</p>	<p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>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.</p> <p>Nombre, dirección y datos registrales. Firma y Fecha</p>
<p>FUENTE: CABAL GARCÍA, Elena (2014). Aspectos normativos del futuro informe de auditoría (NIA-ES): Evaluación del alcance de los cambios previstos en el formato y contenido del mismo. <i>Op. cit.</i> pp. 112-114.</p>		

IX. EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS DE OPINIÓN A EMITIR EN EL INFORME DE AUDITORÍA

NTA (1991)	Resolución ICAC 21.12.2010	NIA-ES
TIPOS DE OPINIÓN		
	<ul style="list-style-type: none"> • Favorable • Con salvedades • Desfavorable • Denegada 	No modificada (Favorable) Modificada: <ul style="list-style-type: none"> • Con Salvedades • Desfavorable • Denegada
TIPOS DE SALVEDADES		
<ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones al alcance • Errores o incumplimientos de principios y normas contables generalmente aceptados • Incertidumbres • Cambios en los principios y normas contables aplicados 	<ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones al alcance • Incumplimientos de principios y criterios contables 	<ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones al alcance • Incorrecciones
EFFECTOS DE LAS SALVEDADEES SOBRE LA OPINIÓN A EMITIR		
<ul style="list-style-type: none"> • Efecto significativo: Opinión con salvedades • Efecto muy significativo: Opinión desfavorable o denegada en función de la naturaleza de la salvedad 	<ul style="list-style-type: none"> • Efecto significativo y no generalizado: Opinión con salvedades • Efecto significativo y generalizado: Opinión desfavorable o denegada en función de la naturaleza de la salvedad 	