



FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS (NIA-ES 700)

ACTUALIZADA SEGÚN NIA-ES 700 (R)

Esta norma, la primera de la serie 7 de las Normas Internacionales de Auditoría, establece la estructura y el contenido con carácter general del informe de auditoría cuando este se emite para ofrecer una opinión no modificada.

La norma, junto con el resto de las normas de la serie, salvo la 710, ha sido revisada por el IAASB y adaptada a nuestra normativa mediante *Resolución de 23 de diciembre de 2016, del ICAC, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos* que, junto con la nueva NIA-ES 701, incorporan a su vez los nuevos requisitos específicos relativos a la auditoría de cuentas anuales o estados financieros de entidades consideradas de interés público (EIP) y se sustituyen las menciones al Texto Refundido de la Ley de auditoría de Cuentas (TRLAC) por los correspondientes a la nueva Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

En el Anexo de esta NIA-ES (R) se incluyen ejemplos de informe para estados financieros individuales y consolidados (dos para EIP y uno para no EIP), que incorporan dos columnas en cada ejemplo: el de la norma original y el adaptado a la normativa reguladora en España. A su vez, desde nuestra Corporación hemos elaborado un documento técnico que recoge veinte ejemplos de informe de auditoría adaptados a las nuevas NIA-ES (R), preparados a partir de los publicados en los anexos de las normas revisadas y en los que figuran completos todos los apartados de cada informe. Este documento técnico se encuentra disponible en la página web del REA+REGA.

1.- Introducción

La NIA-ES 700 (R) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros, y establece la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.

En concreto, esta norma trata los informes con opinión favorable o no modificada; siendo objeto de otras NIA-ES (R) los informes con opinión modificada, NIA-ES 705 (R), y los informes con párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones, NIA-ES 706 (R).

2.- Objetivo

Los objetivos del auditor son:

- (a) la **formación de una opinión** sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
- (b) la expresión de dicha opinión con claridad **mediante un informe escrito**.

3.- Definiciones

A los efectos de esta NIA-ES se recogen las siguientes definiciones:

(a) **Estados financieros con fines generales:** Son los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

La referencia a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”, se entenderá realizada, con carácter general, a “las cuentas anuales”, “cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”. La referencia a las notas explicativas, que normalmente incluyen un resumen de las políticas contables y otra información explicativa, se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

(b) **Marco de información con fines generales:** Se trata de un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento).

El término “**marco de imagen fiel**” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco, o puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros, aunque se espera que esto último solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “**marco de cumplimiento**” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en el párrafo anterior.

(c) **Opinión no modificada (o favorable):** Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

4.- Requerimientos

4.1 Formación de la opinión sobre los estados financieros

El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados en todos sus aspectos materiales de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Para ello, concluirá sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, teniendo en cuenta:

- (a) la conclusión, de conformidad con la NIA-ES 330, sobre si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- (b) la conclusión, de conformidad con la NIA-ES 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada; y
- (c) la evaluación de si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, teniendo en consideración también los aspectos cualitativos de las prácticas contables; lo que incluye, en especial:
 - Si los mismos revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - Si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable y si son adecuadas;
 - Si las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
 - Si la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - Si los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y
 - Si la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel.

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:

- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y

(b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

Además, el auditor evaluará si los estados financieros describen el marco de información financiera aplicable o hacen referencia a él de manera adecuada.

4.2 Tipos de opinión

- **Opinión no modificada (o favorable):** cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- **Opinión modificada:** cuando concluya, de conformidad con la NIA-ES 705 (R), que:
 - (a) sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto **no están libres de incorrección material**; o
 - (b) **no pueda obtener evidencia** de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

4.3 Informe de auditoría

Título: “Informe de Auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente”

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

Si el informe de auditoría incluye la sección sobre información sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (véase subapartado al final sobre “Otras responsabilidades de información”), se incluirá un subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”; este será el caso de los informes de auditoría de EIP.

Destinatario.

Se identificará a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado (normalmente a los accionistas o socios) y a quien hubiese efectuado el nombramiento, en el caso de que este último no coincida con el destinatario.

Opinión del auditor

La primera sección de informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título “Opinión”.

Esta sección identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados; manifestará que los estados financieros han sido auditados, indicará el título de cada uno de los estados incluidos en los estados financieros; remitirá a las notas explicativas así como al resumen de las políticas contables significativas y especificará la fecha o periodo al que se refieren.

Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:

- (a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- (b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

En el cuadro aclaratorio de la norma se indica que en España de acuerdo con el art. 5.1 d) de la LAC la opinión siempre se expresará en los términos contemplados en el apartado a) anterior y matiza que conforme a lo establecido en el art. 5.1 e) de la LAC, en el párrafo de opinión debe identificarse el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la entidad en España.

Fundamento de la opinión

El informe incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección “Opinión” con el título “Fundamento de la opinión” que:

- a) manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría;
- b) haga referencia a la sección del informe en la que se describen las responsabilidades del auditor;
- c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad y de que ha cumplido con las responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos aplicables; y
- d) manifieste si considera que la evidencia de auditoría obtenida proporciona base suficiente y adecuada para su opinión.

Empresa en funcionamiento

Cuando sea aplicable, se informará de acuerdo con la NIA-ES 570 (R) (*véase documento técnico NIA-ES nº 25*).

Cuestiones clave de la auditoría (Título de la sección en un informe de auditoría EIP) / *Aspectos más relevantes de la auditoría* (Título de la sección en un informe de auditoría no EIP).

Esta sección se incluirá, de acuerdo con la NIA-ES 701 y con lo requerido por el artículo 5.1 c) de la LAC (*véase Documento Técnico NIA-ES 701*).

En el caso de auditoría de cuentas anuales de entidades de interés público (EIP), el auditor comunicará las cuestiones clave de acuerdo con la NIA-ES 701. Por su parte, en la auditoría de entidades que no tengan la consideración de EIP esta sección incluirá la descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos. La sección, en estos casos, se denominará “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

Otra información

El auditor informará, de acuerdo con la NIA-ES 720 (R), sobre la información que se presente acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría (*véase documento técnico NIA-ES nº 34*).

En particular, y sin perjuicio de lo que requieren disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación el informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas en sociedades de capital, de acuerdo con el art. 268 del TRLSC. En este sentido, en relación con el informe de gestión, deberán tenerse en consideración los requerimientos adicionales exigidos por el art 5.1 f) de la LAC según el cual cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, el informe de auditoría incluirá en todo caso una opinión sobre la concordancia o no de dicho informe de gestión con las cuentas anuales y sobre si su contenido y presentación es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros,

En esta sección se describirá la responsabilidad de la dirección (*con carácter general se entenderá que se refiere a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada: Consejo Rector, Patronato, Junta de Gobierno, etc.*) en relación con la preparación de los estados financieros.

La descripción incluirá una explicación de que la dirección es responsable de la preparación (*formulación*) de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; asimismo, describirá la responsabilidad de la dirección en la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con dicho principio.

Adicionalmente, esta sección identificará a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando sean distintos de los que la formulan, como es el caso de las EIP que tengan comisión de auditoría, de acuerdo con la Disposición Adicional tercera de la LAC y el apartado 4 c) el art. 529 quaterdecies del TRLSC.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

En esta sección se manifestará que:

- a) los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude o error y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor sobre dichos estados financieros;
- b) una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que siempre se detecte una incorrección material cuando existe; y
- c) las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y describirá que se consideran materiales si individualmente o de forma agregada puede preverse razonablemente que influirán en las decisiones económicas que los usuarios toman en base a dichos estados financieros, ó proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Además, esta sección del informe incluirá:

- a) una manifestación de que el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría;
- b) una descripción de la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:
 - i) identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
 - ii) obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad;
 - iii) evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y información correspondiente;
 - iv) concluir sobre lo adecuado de la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar si sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida existe o no una incertidumbre material al respecto;
 - v) evaluar la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros y sus notas explicativas.
- c) cuando sea aplicable la NIA-ES 600, sobre auditoría de estados financieros de grupos, en esta sección se describirá también las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, lo que incluye manifestar cuales son sus responsabilidades sobre la obtención de evidencia de auditoría, que el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo y que él es el único responsable de la opinión del auditor.

Adicionalmente, en esta sección también se manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otros, el alcance y momento de realización de la auditoría, los hallazgos significativos de la auditoría y cualquier deficiencia

significativa del control interno identificada; y, en auditorías de EIP, se manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables incluidos los de independencia y una referencia a las cuestiones clave comunicadas a la comisión de auditoría.

La ubicación en el informe de auditoría de la descripción de las responsabilidades del auditor puede ser incluida en el cuerpo del informe de auditoría o en un anexo de dicho informe, en cuyo caso en el cuerpo del informe se hará referencia a dicho anexo a continuación del párrafo que describe los objetivos de la auditoría.

Otras responsabilidades de información

Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros, el auditor cumple con otras responsabilidades de información, estas se tratarán en una sección separada del informe de auditoría que llevará por subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

El cuadro aclaratorio de este apartado de la norma indica que, en particular, cuando se trate de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una EIP en esta sección se incluirán, al menos, los siguientes apartados:

- “Informe adicional para la comisión de auditoría”. De acuerdo con el art. 10.2 e) del Reglamento (UE) nº 537/2014 (RUE), se incluirá una confirmación de que la opinión de auditoría es coherente con lo manifestado en el informe adicional para la comisión de auditoría mencionado en el art. 11 de dicho Reglamento.
- “Periodo de contratación”. De acuerdo con el art. 10.2 b) del RUE, se indicará la fecha de la designación y el período total de contratación ininterrumpida de los auditores o sociedades de auditoría, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.
- “Servicios prestados”. De acuerdo con el art. 10.2.g) del RUE, se indicarán todos los servicios, además de la auditoría de cuentas, que el auditor o sociedad de auditoría haya prestado a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por una relación de control de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros.

Respecto al último apartado, en el caso de cuentas anuales individuales no será necesario incluir la información correspondiente a los servicios prestados a las citadas entidades vinculadas a la entidad auditada cuando dicha entidad se encuentre integrada en las cuentas consolidadas presentadas en España y la mencionada información se incorpore en las cuentas anuales consolidadas, en el informe de gestión consolidado o en el informe de auditoría de las cuentas consolidadas

Nombre del socio del encargo

El cuadro aclaratorio incluido en la norma establece que, de acuerdo con los artículos 5.3 y 3.5 de la LAC, debe incluirse en el informe de auditoría el nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite y además es obligatorio incluir sus respectivos números de inscripción en el ROAC en dichos informes.

Firma del auditor

El informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas responsable que hubiera realizado el trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder al auditor de cuentas que dirige y realiza el trabajo de auditoría de cuentas y firma en nombre de la sociedad.

Dirección del auditor

El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Fecha del informe de auditoría

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

- (a) todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y
- (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

4.4. Información adicional presentada junto con los estados financieros

Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si dicha información adicional es parte integrante de los estados financieros auditados. Si dicha información adicional no se considera parte integrante de los estados financieros auditados, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (A1 a A3)

El auditor puede concluir que el efecto acumulado de una falta de neutralidad junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, supone que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen la **corrección selectiva de incorrecciones** señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría y el posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables

La NIA-ES 540 trata el posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables, pero pueden

afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

5.2 Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (A4)

El auditor evaluará si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.

5.3 Descripción del marco de información financiera aplicable (A5 a A10)

Los estados financieros han de incluir una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable.

La descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.

5.4 Tipo de opinión (A11 a A12)

Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en **circunstancias extremadamente poco frecuentes**, de **no cumplir alguno de los requerimientos** del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.

Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA-ES 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable.

5.5 Informe de auditoría (A13 a A72)

La norma recoge tres ejemplos de informe de auditoría adaptados que se presentan en el Anexo cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas con el objeto de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible. No obstante, la terminología se adaptará atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable a la entidad y a las circunstancias que concurran.

El orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse salvo que en circunstancias especiales el auditor considere que una modificación del mismo es necesaria para una mejor comprensión de la información por los usuarios; en este caso, el auditor dejará constancia en sus papeles de trabajo de

los motivos de dicha modificación. También resulta obligatorio el título de los diferentes elementos del informe.

Título

El título ha de ser: “Informe de Auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente”.

Destinatario

Las disposiciones legales o reglamentarias a menudo especifican a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. Normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Opinión del auditor

El informe incluirá el el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable que el auditor ha auditado, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero y las notas explicativas que incluirán a su vez un resumen de las políticas contables significativas, así como otra información requerida por el marco aplicable.

Responsabilidades en relación con los estados financieros

La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. La NIA-ES 200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría de conformidad con las NIA-ES. La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría

La NIA-ES 210 proporciona cierta flexibilidad al explicar que si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA –ES 210.

Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

Responsabilidad del auditor

El informe de auditoría pone de manifiesto que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en su auditoría, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección de preparar los estados financieros. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

De conformidad con la NIA-ES 200, el auditor no afirmará haber cumplido con las NIA-ES en el informe de auditoría a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la NIA-ES 200 y de todas las demás NIA-ES aplicables a la auditoría.

Otras responsabilidades de información

En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a la responsabilidad impuesta por las NIA de informar sobre los estados financieros.

Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como la adecuación de los libros y registros contables.

En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades en el informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.

Las citadas responsabilidades adicionales de información se tratan en una sección separada del informe de auditoría con el fin de distinguirlas claramente de la responsabilidad del auditor impuesta por las NIA-ES de informar sobre los estados financieros. En su caso, dicha sección de “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, puede contener uno o varios subtítulos que describan el contenido de los apartados relativos a las responsabilidades adicionales de información (*véase “Otras responsabilidades de información” en el apartado 4.3 de este documento*).

Firma del Auditor

El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos.

Fecha del informe de auditoría

La fecha del informe de auditoría indica al usuario de este que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría se trata en la NIA-ES 560.

Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.

En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada

En relación con la fecha de aprobación de los estados financieros, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión

5.6 Información adicional presentada junto con los estados financieros (A73 a A79)

La presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.

La opinión del auditor abarca la información adicional que sea parte integrante de lo estados financieros y que, debido a su naturaleza y al modo en que se presenta, no puede diferenciarse claramente de los mismos.

En el caso de que la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros sea suficiente, no es necesario que el informe de auditoría mencione específicamente la información adicional que abarca la opinión del auditor.

En el caso en que las disposiciones legales o reglamentarias no requieran que la información adicional se audite, y la dirección decida solicitar al auditor que no incluya la información adicional en el alcance de su auditoría de los estados financieros, el auditor evaluará si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, y en ese caso, se asegurará de que está claramente identificada como “no auditada”.

La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:

- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
- Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas a los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclen con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.

El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de la responsabilidad de leerla con el fin de identificar incongruencias materiales con los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor en relación con la información adicional no auditada son congruentes con las descritas en la NIA-ES 720 (R).

5.7 Ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros (Anexo NIA-ES 700 R)

A continuación de la Guía de Aplicación se incluye un Anexo que completa la NIA-ES 700 (R) con “Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros” que recoge a doble columna el ejemplo de la NIA original y el ejemplo según la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.

De los cuatro ejemplos incluidos en la NIA original, la NIA-ES recoge los tres primeros, no habiendo adaptado el ejemplo 4 porque la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España no contempla, con carácter general en el caso de cuentas anuales, la utilización de un marco de información financiera distinto del marco de imagen fiel.

El ejemplo 1 se refiere al informe de auditoría sobre cuentas anuales de una EIP formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el art. 35 de la LAC.

El ejemplo 2 recoge el informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una EIP y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con un marco de información financiera aplicable en España, en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) previsto en el art. 35 de la LAC.

Y, el ejemplo 3 recoge el Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad que no es EIP formuladas de conformidad con un marco de información financiera aplicable en España (informe previsto en el art, 5 de la LAC).

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

- La NIA-ES 700 (R), al igual que la NIA-ES 700 anterior, requiere que en el cuerpo del informe se separen las distintas **secciones del informe** incorporando **títulos**, a diferencia de las NTA donde el informe se redacta en un texto sin separaciones.
- En la medida en que haya una parte destinada a otros requisitos legales y reglamentarios, se incorporarán dos títulos principales denominados:
 - Informe sobre las cuentas anuales; e
 - Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.
- Dentro de la parte del Informe sobre las cuentas anuales se incorporan los subtítulos:
 - a) Opinión;
 - b) Fundamento de la opinión;
 - c) Cuestiones clave de la auditoría /Aspectos más relevantes de la auditoría;
 - d) Otra información;
 - e) Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales;
 - f) Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales
 - g) Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.
- En la descripción de las **responsabilidades de la Dirección** se incluye la responsabilidad sobre el **control interno** para permitir la preparación de **estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.**
- En la NIA-ES 700 (R) el **auditor** incluye explícitamente, mediante tres párrafos, la descripción de sus **responsabilidades** en relación a que:
 - La **normativa exige** al auditor el cumplimiento de los **requerimientos de ética**, así como que **planifique y ejecute** la auditoría con el fin de obtener una **seguridad razonable** sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.
 - Además, se ha de indicar que la **auditoría requiere**:
 - La aplicación de **procedimientos** para obtener evidencia sobre **importes e información.**
 - Que 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.** Además se ha de mencionar que se ha tenido en cuenta el **control interno**

para el diseño de sus procedimientos y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

- 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**.

- La **evidencia obtenida es suficiente y adecuada para basar su opinión** favorable o, en su caso, su opinión con salvedades o su opinión desfavorable.

En definitiva, los cambios más relevantes respecto a las NTA anteriores a la adopción de las NIA se refieren básicamente a la estructura y redacción del informe, así como a la denominación de algunos términos, como opinión no modificada (en lugar de “favorable”), y en la incorporación de un apartado de cuestiones clave o Aspectos mas relevantes de la auditoría . Así mismo, la mención a las políticas contables aplicadas se hace mediante la remisión al marco de información financiera con fines generales aplicado

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 700 (R)

Con la publicación de las NTA sobre informes y sobre información comparativa (Resolución del ICAC 21/12/2010), se adoptaron muchas de las cuestiones que se recogen en NIA-ES 700 (R).

No obstante, la NIA-ES 700 (R) recoge una nueva estructura cuyo formato y terminología obligatorios (se añaden títulos y secciones separadas) habrá que adaptar a las circunstancias que concurren:

- Título: INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE.
- Se recupera la palabra *independiente* en el título del informe de auditoría.
- Destinatario: A los accionistas de ABC, S.A.
- Nuevo orden de la secciones del informe
- Información sobre las Cuestiones clave o los Aspectos mas relevantes de la Auditoría
- Se identifica a la entidad, título de cada estado financiero y la fecha.
- Responsabilidad de los administradores con las cuentas anuales.
- Mayor detalle de las responsabilidades de los administradores, incluyendo el control interno.
- Mayor detalle de las responsabilidades del auditor.

- Responsabilidad del auditor

Se clarifica la responsabilidad del auditor de cuentas, que incluye los requerimientos de ética y la responsabilidad del auditor sobre la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para dar su opinión de auditoría.

- Tipos de opinión

No modificada: cuando se exprese una opinión favorable.

Modificada: cuando se exprese una opinión con salvedades, desfavorable o denegada. Solo cuando se deniega opinión se indicará que no se ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 705 (R), Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706 (R), Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 710. Información comparativa: cifras de periodos anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA-ES 720 (R). Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
- NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
- NIA-ES 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
- NIA-ES 260 (R). Comunicación con los Responsables del Gobierno de la Entidad.
- NIA-ES 570 (R). Empresa en funcionamiento
- NIA-ES 805 (R). Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE