

Los nuevos informes de auditoría incorporan grandes cambios, ¿serán entendidos por los usuarios?

[El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.](#)

Los cambios se han producido en:

- NIA-ES 260 (Revisada).
- NIA-ES 510 (Revisada).
- NIA-ES 570 (Revisada).
- NIA-ES 700 (Revisada).
- NIA-ES 701
- NIA-ES 705 (Revisada).
- NIA-ES 706 (Revisada).
- NIA-ES 720 (Revisada).
- NIA-ES 805 (Revisada).

Como sabemos las exigencias de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, y del Reglamento (UE) número 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, fueron traspuestos a la normativa española a través de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

Entre los importantes cambios introducidos por dicha Ley se pueden citar el contenido del nuevo informe de auditoría, que será exigible a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016.

Pero el cambio definitivo se produjo, cuando el IAASB finalizó el proceso de revisión de determinadas normas, fundamentalmente las que se encuentran relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales y de comunicación con los órganos rectores de la entidad auditada.

La revisión de estas normas supone un cambio relevante en el contenido del informe, afectando tanto a la estructura del propio informe como a la información que en éste debe recogerse. Las normas revisadas han sido las siguientes: 260, 570, 700, 705, 706 y 720. También hay que reseñar la incorporación de una nueva NIA, la 701, sobre la inclusión en el informe de auditoría de cuentas anuales de información sobre las cuestiones clave de la auditoría realizada. (Nuevas NIA-ES revisadas)

Pueden verse en: <http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2016/06/el-ifac-publica-las-nuevas-nias-sobre.html>

En consecuencia, con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España (en concreto, las NIA-ES) las NIA revisadas por parte del IAASB e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y por el Reglamento (UE) número 537/2014, se hace necesario proceder a la adaptación de las citadas NIA revisadas al marco jurídico nacional.

Estas nuevas NIA-ES que se publican vendrán a sustituir a las existentes hasta ahora a partir de su entrada en vigor, que corresponderá al desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o estados financieros o un solo estado financiero correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016, así como a los estados financieros intermedios correspondientes a dichos ejercicios económicos.

En todo caso, la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2018, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Ante la lectura de las nuevas NIA-ES, lo primero que tenemos que decir es que el informe de auditoría, hasta ahora, era un informe corto de una a dos páginas (en condiciones normales), donde se exponía fundamentalmente la opinión del auditor, y en su caso los motivos por los cuales la opinión era modificada. Por lo tanto, el informe estaba enfocado fundamentalmente a eso solo, y poca cosa más.

Sin embargo, los nuevos informes de auditoría cambian totalmente de enfoque, se trata de un informe largo. A partir de ahora nos tendremos que acostumbrar a informes largos de muchas páginas, en el que el aspecto fundamental seguirá siendo la opinión del auditor (será el primer párrafo del nuevo informe), pero luego tiene una serie de párrafos incluso anexos al informe en el que se describirán aspectos críticos de la empresa, riesgos, incertidumbres, el trabajo que realiza el auditor y su responsabilidad, la responsabilidad de los administradores, etc.

En fin, que los nuevos informes de auditoría no consistirán solamente en la opinión, sino en exponer otras circunstancias de la empresa que puedan ayudar al lector a hacerse una imagen de ella más real, describiendo una serie de circunstancias que le afectan.

También en el propio informe, o bien en un anexo al mismo se describirá con todo detalle en que consiste el trabajo del auditor de cuentas, para que el usuario sepa que es una auditoría y lo que ésta le puede proporcionar y lo que no. De este modo se pretende que el usuario no se cree expectativas respecto a la auditoría distintas de lo que ésta puede ofrecer.

En definitiva, un informe mucho más voluminoso que el de ahora y con mucha mayor información.

Las principales modificaciones de las nuevas NIA-ES se refiere a diferentes aspectos del informe de auditoría de cuentas, tanto de su contenido como de su estructura, de modo que el informe de auditoría tendrá una estructura y un orden diferentes.

El nuevo orden de los párrafos será el siguiente:

1. **Título.** El informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad, debe titularse “Informe de auditoría independiente de cuentas anuales, emitido por un auditor independiente”. En el caso de estados financieros distintos a los de las cuentas anuales, el título del informe se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría independiente deestado financiero, emitido por un auditor independiente”.

2. **Destinatario:** El informe de auditoría se identificará a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado. En este sentido, en el informe de auditoría se identificará a la persona o personas 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.
3. **Opinión del auditor.** Como sabemos la opinión puede ser opinión no modificada u opinión modificada (con salvedades, desfavorable o adversa y denegada).
4. **Fundamentos de la opinión.** En este párrafo también se realizará una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” debe facilitar la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias.

También habrá que indicar las prestaciones realizadas a la empresa distintas de las de los servicios de auditoría. De acuerdo con el artículo 5.1 d) de la LAC, en todas las auditorías, que no se han prestado servicios distintos a los de auditoría ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con el régimen de independencia establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría, en el sentido de que la misma se haya visto comprometida, habrá que manifestarlo.

5. **Incertidumbres y Empresa en funcionamiento** (Este párrafo solamente se incluirá en los casos indicados en la NIA-ES 570 Revisada, párrafos 21 y 23. Por lo que se incluirá solo cuando:
 - a. Los estados financieros se hayan preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros,
 - b. En el caso de existencia de una incertidumbre material en los estados financieros.
6. **“Cuestiones clave de la auditoría” (para Entidades de Interés Público) o “Aspectos más relevantes de Auditoría (para Entidades de no Interés Público). Se describirán los “Riesgos más significativos”.**

“Cuestiones clave de la auditoría”. En la NIA-ES 701 (REVISADA), se indica en el apartado 5 que el párrafo de “cuestiones clave de auditoría” se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades

cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor de forma voluntaria decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.

Según la Resolución del ICAC hay que incluir en el informe la sección de “Cuestiones Clave” en cualquier caso, incluso cuando se deniega opinión, de conformidad con el artículo 5 de la LAC y el 10.2 del Reglamento Europeo, en las que no hay excepciones.

El art. 5.1c) de la LAC requiere que en el informe de auditoría se incluya la descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales (incluidas las debidas a fraude), un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

Queremos recalcar que para el caso de entidades no de interés público, se cambia la denominación de «riesgos más significativos considerados en la auditoría» a la denominación «Aspectos más relevantes de Auditoría».

7. **Otra información.** Como “otra información” debe tenerse en cuenta la que se refiere, de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES 720, a la que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría. En particular, incluye el informe de gestión.

Según párrafo 29 de la NIA-ES 705, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá la sección “Cuestiones clave de la auditoría” de conformidad con la NIA 701 o la sección “Otra información” de conformidad con la NIA 720 (Ref: Apartado A26).

Con respecto al informe de gestión, en virtud de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas, como consecuencia del cambio operado por la Directiva 2013/34/UE, la revisión y consiguiente obligación de informar va a alcanzar no sólo a la concordancia de dicho informe con las cuentas anuales, como hasta ahora, sino también a si dicho informe se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación, debiendo pronunciarse en el informe de auditoría a este respecto sobre las incorrecciones materiales que hubiera detectado. Su tratamiento se recoge en la NIA-ES 720 (Revisada), y a diferencia de la normativa actual que se incluía en la NIA-ES 700. Se resalta el cambio de ubicación de la manifestación que se hace en relación con el informe de gestión, antes ubicada al final del informe, bajo la sección de otros requerimientos exigidos legalmente.

8. **Responsabilidad en relación con los estados financieros.** Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección. En España, en entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, y de acuerdo con el contenido de la Disposición adicional tercera de la LAC y con el apartado 4 c) del artículo 529 quaterdecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera corresponde a la comisión de auditoría o, en su caso, a los órganos con funciones equivalentes a la misma. Por su parte, en entidades que no estén consideradas como entidades de interés público, habrá de estarse en cada caso a si existe un órgano que tenga

atribuida específicamente la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera por una disposición legal o reglamentaria o estatutariamente.

En cualquier caso, deberá identificarse e indicarse la responsabilidad del órgano responsable de la formulación (responsables del gobierno de la entidad).

9. Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.

En cuanto a la responsabilidad de los auditores de cuentas se amplía muchísimo su explicación, y debido a su amplitud, esta información puede proporcionarse en el cuerpo del informe de auditoría, o bien en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo. Se explicará en que consiste el trabajo del auditor.

10. Otras responsabilidades de información. Sin perjuicio de lo que las disposiciones legales puedan establecer para cualquier tipo de entidad, en particular, cuando se trate de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público, en este párrafo se deberán incluir, al menos, los siguientes apartados:

a. Informe adicional para la comisión de auditoría (en art. 10.2 e) del Reglamento (UE) nº 537/2014, 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 artículo 11 de dicho Reglamento,

b. periodo de contratación,

c. servicios prestados además del de auditoría.

11. Nombre del socio del encargo. Con el número del ROAC.

12. Firma del auditor.

13. Dirección del auditor.

14. Fecha del informe de auditoría.

Con respecto al párrafo de énfasis ya no tiene un lugar determinado en el informe de auditoría y dependerá de las circunstancias y el juicio del auditor, tal como viene expresado en el apartado A16 de la Guía de aplicación de la NIA-ES 706. Normalmente, se puede situar el párrafo inmediatamente después de la sección "Fundamento de la opinión" para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor. Este párrafo se utilizará de forma muy residual, ya que en caso de incertidumbres se incluirán en el párrafo de incertidumbres y empresa en funcionamiento. Se utilizará por ejemplo en caso de catástrofes o siniestros.

Del mismo modo, el párrafo de Otras cuestiones, su ubicación, también dependerá de las circunstancias y el juicio del auditor y se trata en los apartados A16 y A17, así como en el Anexo 3 de la NIA-ES 706. Este párrafo, puede incluirse en la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios o en una sección separada, a continuación del informe sobre la auditoría de los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios. También queda muy relegado y se utilizará en el caso de que las cuentas anuales de ejercicios anteriores no hayan sido realizadas por el mismo auditor.

Como resumen podemos decir:

- El informe será un informe amplio que contendrá muchas más cosas además de la opinión del auditor, que quedará destacada en unos de los primeros párrafos.
- Se describirán las incertidumbres y párrafo separado.
- Se describirán los riesgos más significativos de la empresa o los aspectos más relevantes durante el trabajo de auditoría, y como él auditor las ha afrontado. En nuestra opinión éste será un párrafo de máxima relevancia, pues después de describir todos estos riesgos y como los afronta la empresa y el auditor, éste deberá sustentar su opinión. Quiero decir con esto, que después de este párrafo y el de las incertidumbres, en los papeles de trabajo se tendrá que demostrar la evidencia obtenida que sustente la opinión.
- Información sobre el informe de gestión que va a alcanzar no sólo a la concordancia de dicho informe con las cuentas anuales, como hasta ahora, sino también a si dicho informe se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación, debiendo pronunciarse en el informe de auditoría a este respecto sobre las incorrecciones materiales que hubiera detectado.

Publicado por el autor en: <http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2017/04/los-nuevos-informes-de-auditoria.html>

Un saludo afectuoso

Gregorio Labatut Serer

Director de los próximos eventos organizados por la Fundación Universidad Empresa. ADEIT de la Universidad de Valencia, homologados por el ICAC para la formación de los auditores de cuentas:

Jornadas online y webinars homologadas por el ICAC formación Auditores de Cuentas: <http://formacion.adeituv.es/homologacion-icac/jornadas-webinars/>

- Webinar: 24/04/2017. Problemática contable de las entidades no lucrativas, fundaciones y su tratamiento fiscal. El caso de las fallas de Valencia. Computable con 4 horas de contabilidad
- Webinar: 28/04/2017. Tratamiento contable del IVA internacional y sus implicaciones fiscales. Computable con cuatro horas de contabilidad.
- Curso online: Jornada de actualización sobre normativa contable y consultas del ICAC. Desde el 3 de mayo de 2017 al 15 de junio de 2017. Homologada con 8 horas en contabilidad.
- Webinar: 19 de mayo de 2017. La nueva normativa sobre arrendamientos y sus efectos en las Cuentas Anuales. Homologada con 4 horas de contabilidad.