

## NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA ADAPTADAS PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA (NIA-ES) REVISADAS. ¿CÓMO VA A SER EL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS?

**Elena Cabal García**

*Profesora Titular de Universidad del Departamento de Contabilidad.  
Universidad de Oviedo*

---

### EXTRACTO

Mediante Resolución de 15 de junio de 2016, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha sometido a información pública la modificación de varias Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), entre las cuales se encuentran las que afectan al informe de auditoría. Dichas normas resultarán de aplicación a las auditorías de cuentas correspondientes a los ejercicios económicos iniciados a partir de 17 de junio de 2016, de modo que determinarán la configuración de los futuros informes de auditoría. El objetivo de este trabajo es precisamente analizar en detalle la estructura del que será el futuro informe de auditoría, así como compararla con la que es su estructura actual, con el fin de identificar los principales cambios que se van a producir en el documento a consecuencia de los recientes cambios normativos.

**Palabras clave:** informe de auditoría y NIA-ES sobre informes revisadas.

---

*Fecha de entrada: 05-10-2016 / Fecha de aceptación: 15-11-2016*

## REVISED INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS AS ADOPTED BY SPAIN (NIA-ES): WHAT WILL THE NEW AUDIT REPORT LOOK LIKE?

Elena Cabal García

---

### ABSTRACT

In accordance with the terms of the Institute of Accounting and Auditing Resolution of 15 June 2016, various International Auditing Standards which were adapted for use in Spain (NIA-ES), have been amended and open for public comment. Specifically, such revised standards will be effective for audits of financial statements for financial years starting after 17 June 2016, and will affect the form and content of the audit report. This paper aims to provide an in-depth analysis of the form and content of the future audit report, thoroughly comparing it with the current audit report in order to point out the key changes brought about by the new regulations.

**Keywords:** audit report and revised International Auditing Standards on auditor reporting, as adopted by Spain (NIA-ES).

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Contenido mínimo del informe según la legislación auditora
3. Elementos del informe de auditoría en las NIA-ES revisadas
  - 3.1. Elementos básicos del informe conforme a la NIA-ES 700 revisada. Descripción y principales cambios
  - 3.2. Otros elementos en el informe: párrafos de énfasis y de otras cuestiones (NIA-ES 706 revisada). Descripción y principales cambios
4. Conclusiones

Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

La evolución de la normativa reguladora del contenido del informe de auditoría de cuentas anuales ha venido marcada por las reformas producidas en la Ley de auditoría de cuentas (LAC) a consecuencia de su adaptación a las disposiciones comunitarias.

Así, los primeros informes de auditoría emitidos en nuestro país debían cumplir los requerimientos establecidos en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA, 1991), que constituían un desarrollo de la primera LAC nacional (LAC, 1988), promulgada para adaptar la legislación nacional a la Octava Directiva comunitaria (1984), relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.

El tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la Octava Directiva (1984), los cambios acaecidos en el entorno económico y financiero y, sobre todo, la falta de un planteamiento armonizado de la auditoría en el ámbito de la Unión Europea (UE), hicieron necesario acometer un proceso de reforma en el ámbito comunitario que culminó con la Directiva 2006/43/CE, que derogaba la anterior y que requería la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) adoptadas por la UE.

La Directiva 2006/43/CE se transpuso a nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 12/2010, que introduce modificaciones en la LAC (1988), parte de las cuales afectan precisamente al informe de auditoría. En concreto, se presenta una nueva configuración del contenido del documento para que converja al previsto en las NIA emitidas por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC), al no haber adoptado aún la UE su propia normativa.

Ello motivó que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) dictase la Resolución de 21 de diciembre de 2010, por la que se publica la modificación de la sección tercera de las NTA (1991), relativa a las Normas Técnicas sobre Informes.

Dicha resolución, aplicable a los informes de auditoría emitidos a partir de 1 de enero de 2011, incorporó cambios en el formato y estructura del informe, al diferenciar entre elementos básicos y otros elementos en el mismo, pero, sobre todo, modificó las circunstancias con efecto en la opinión del auditor recogidas en las NTA (1991). En particular, eliminó del catálogo de salvedades, o circunstancias condicionantes de la opinión del auditor, los cambios significativos en los principios y normas contables aplicados y las incertidumbres o circunstancias supeditadas al desenlace de hechos futuros no controlables por la empresa.

Sin embargo, la aplicación de esta resolución tuvo carácter temporal, ya que finalmente el ICAC, a través de la Resolución de 15 de octubre de 2013, publicó las nuevas Normas Técni-

cas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España (NIA-ES). Entre dichas normas se incluían las tres siguientes, que específicamente afectan al contenido del informe, derogando las anteriores resoluciones del ICAC referentes al mismo y que resultarían de aplicación obligatoria a los ejercicios económicos iniciados a partir de enero de 2014:

- **NIA-ES 700:** «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros», que trata de 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», que indica el modo en que la estructura y contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor emite una opinión modificada, entendiéndose por tal cualquiera que sea distinta de la favorable.
- **NIA-ES 706:** «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente», que especifica cómo la estructura y contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor incluye en su informe estos componentes sin efecto en su opinión.

Una vez más, la evolución experimentada en el contexto económico-financiero desde la entrada en vigor de la Directiva 2006/43/CE llevó a cuestionar la suficiencia y adecuación del marco comunitario, abriéndose un proceso de debate que culminó con la aprobación y publicación de la Directiva 2014/56/UE relativa a la auditoría legal de cuentas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, y del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento europeo y del Consejo, que establece requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP). El objetivo de estas disposiciones era reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera mediante la mejora de la calidad de las auditorías de cuentas en el ámbito de la UE, con la particularidad de que se desarrolla un instrumento normativo separado para las EIP.

La Ley 22/2015 de auditoría de cuentas, plenamente vigente desde 17 de junio de 2016, ha traspuesto al ordenamiento jurídico español las exigencias requeridas por ambas disposiciones comunitarias, estableciendo nuevos requerimientos a los auditores en relación con el contenido del informe de auditoría, al que con carácter general se incorporan nuevas exigencias informativas que se ven acentuadas en el caso de las auditorías de EIP, lo que origina que por primera vez se van a producir en el contenido de los informes en función de la naturaleza de la entidad auditada.

En paralelo al proceso de reforma comunitario la IFAC ha finalizado el proceso de revisión de determinadas NIA entre las que se incluyen las específicamente relacionadas con el contenido del informe (NIA 700, 705 y 706). Asimismo, se ha incorporado una nueva NIA, la 701, que determina la obligación de incluir en el documento información sobre las cuestiones clave del trabajo de auditoría realizado.

cas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España (NIA-ES). Entre dichas normas se incluían las tres siguientes, que específicamente afectan al contenido del informe, derogando las anteriores resoluciones del ICAC referentes al mismo y que resultarían de aplicación obligatoria a los ejercicios económicos iniciados a partir de enero de 2014:

- **NIA-ES 700:** «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros», que trata de 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», que indica el modo en que la estructura y contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor emite una opinión modificada, entendiéndose por tal cualquiera que sea distinta de la favorable.
- **NIA-ES 706:** «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente», que especifica cómo la estructura y contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor incluye en su informe estos componentes sin efecto en su opinión.

Una vez más, la evolución experimentada en el contexto económico-financiero desde la entrada en vigor de la Directiva 2006/43/CE llevó a cuestionar la suficiencia y adecuación del marco comunitario, abriéndose un proceso de debate que culminó con la aprobación y publicación de la Directiva 2014/56/UE relativa a la auditoría legal de cuentas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, y del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento europeo y del Consejo, que establece requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP). El objetivo de estas disposiciones era reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera mediante la mejora de la calidad de las auditorías de cuentas en el ámbito de la UE, con la particularidad de que se desarrolla un instrumento normativo separado para las EIP.

La Ley 22/2015 de auditoría de cuentas, plenamente vigente desde 17 de junio de 2016, ha traspuesto al ordenamiento jurídico español las exigencias requeridas por ambas disposiciones comunitarias, estableciendo nuevos requerimientos a los auditores en relación con el contenido del informe de auditoría, al que con carácter general se incorporan nuevas exigencias informativas que se ven acentuadas en el caso de las auditorías de EIP, lo que origina que por primera vez se van a producir en el contenido de los informes en función de la naturaleza de la entidad auditada.

En paralelo al proceso de reforma comunitario la IFAC ha finalizado el proceso de revisión de determinadas NIA entre las que se incluyen las específicamente relacionadas con el contenido del informe (NIA 700, 705 y 706). Asimismo, se ha incorporado una nueva NIA, la 701, que determina la obligación de incluir en el documento información sobre las cuestiones clave del trabajo de auditoría realizado.

Con el propósito de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España las NIA revisadas y dar cumplimiento a los nuevos requerimientos de la LAC (2015) y del Reglamento específico de las auditorías de EIP, se ha procedido a la adaptación de las NIA revisadas al marco jurídico nacional, proceso que culmina con la publicación de la Resolución de 15 de julio de 2016, del ICAC por la que se somete a información pública la modificación de las NIA-ES 260, 510, 570, 720 y 805 así como las que afectan específicamente al contenido del informe, 700, 705 y 706, a las que se incorpora la nueva NIA-ES 701. Estas nuevas NIA-ES, que en el caso de las revisadas sustituirán a sus predecesoras, resultarán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas correspondientes a ejercicios iniciados a partir de 17 de junio de 2016.

Así pues, desde el año 2010 las sucesivas reformas normativas han supuesto que auditores y usuarios han tenido que adaptarse a la preparación y revisión de diferentes formatos de informes de auditoría:

- Los correspondientes a las cuentas anuales relativas a los ejercicios económicos 2010 a 2013, que debían atender a los requerimientos de la Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010.
- Los relativos a las cuentas anuales de los ejercicios 2014 a 2016, preparados conforme a las NIA-ES 700, 705 y 706.
- Los que acompañarán a las cuentas anuales de los ejercicios 2017 en adelante, que deberán cumplir, en esencia, las versiones revisadas de las anteriores NIA-ES, y la nueva NIA-ES 701.

Según las NIA-ES 700 y 705 revisadas, se mantienen los tradicionales tipos de opinión (Favorable o no modificada y Modificada, bien con salvedades, bien desfavorable o bien denegada), así como las circunstancias condicionantes de su emisión (incorrecciones materiales y limitaciones al alcance materiales), afectando las modificaciones a la estructura y contenido del informe, produciéndose en relación con el mismo tres tipos de modificaciones:

- La necesidad de preparar informes de auditoría con un contenido específico cuando la entidad auditada sea una EIP.
- Cambios de índole cualitativa, al alterarse el orden de presentación de los elementos en el informe.
- Modificaciones de tipo cuantitativo, motivadas tanto por la incorporación de nuevos elementos y el cambio de finalidad de otros como por la ampliación de la información requerida en algunos de los elementos ya existentes.

El objetivo de este trabajo es analizar en detalle la estructura del que será el futuro informe de auditoría, así como compararla con la que es su estructura actual, con el fin de identificar los principales cambios que se van a producir en el documento con el propósito de que sirva de guía tanto a auditores como a usuarios del mismo.

## 2. CONTENIDO MÍNIMO DEL INFORME SEGÚN LA LEGISLACIÓN AUDITORA

Como ya se indicó, con la LAC (2015) se produce el primer cambio sustancial al que deberán hacer frente los auditores de cuentas, la preparación de informes de auditoría que serán distintos en función de que la entidad auditada sea o no una EIP. Los auditores de dichas entidades están sujetos a mayores exigencias informativas pues deberán presentar:

- Un informe de auditoría de cuentas anuales, con el mismo contenido que el requerido a entidades no EIP al que deben añadirse informaciones adicionales a las que nos referiremos a continuación (art. 10 del Reglamento (UE) n.º 537/2014).
- Un informe adicional para el comité de auditoría u órgano equivalente de la EIP, en el que se explicará en mayor detalle el trabajo efectuado por el auditor (art. 11 del Reglamento (UE) n.º 537/2014).
- Un informe anual de transparencia, que tiene por objeto la divulgación en el sitio web de la sociedad auditora de sus características estructurales, de su sistema de control de calidad, del listado de clientes EIP del ejercicio anterior y declaraciones sobre sus políticas de independencia y competencia profesional (art. 13 del Reglamento (UE) n.º 537/2014).
- Asimismo, deberán en determinados casos entregar informes adicionales a las entidades supervisoras de las EIP (art. 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014).

La LAC (1988) recogía un contenido mínimo obligatorio para el informe de auditoría de cuentas anuales que ha sido modificado, y en concreto ampliado, únicamente en su última reforma. El **cuadro 1** siguiente sintetiza las precisiones que tanto la LAC inicial como la actualmente vigente establecen respecto a dicho contenido mínimo.

Cuadro 1. Evolución legal del contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales

LAC (1988) (art. 2)	LAC (2015)	
	Informes entidades no EIP (art. 5)	Informes de EIP (art. 35 LAC y 10 del Reglamento UE)
a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales auditadas, del marco normativo de información financiera aplicable, de quienes encargaron el	a) Se mantiene.	Se mantiene. Se añade: indicar la fecha de la designación y el periodo total de contratación ininterrumpida, incluyendo  .../...

LAC (1988) (art. 2)	LAC (2015)	
	Informes entidades no EIP (art. 5)	Informes de EIP (art. 35 LAC y 10 del Reglamento UE)
<p>.../...</p> <p>trabajo, y de sus destinatarios; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.</p>		<p>las renovaciones y nuevas designaciones de auditores legales o de sociedades de auditoría realizadas con anterioridad.</p>
<p>b) Descripción general del alcance de la auditoría, con referencia a las normas de auditoría aplicables y a los procedimientos previstos en las mismas que no se pudieron aplicar. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.</p>	<p>b) Se mantiene.</p>	
<p>c) La opinión del auditor sobre la razonabilidad de las cuentas, que podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.</p>	<p>e) Se mantiene. Se añade: La obligación de informar sobre las incertidumbres significativas relacionadas con la continuidad de la empresa hace referencia a las cuestiones que el auditor considere necesario enfatizar.</p>	
<p>d) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales.</p>	<p>f) Se mantiene. Se añade: el deber de opinar sobre si el contenido del informe de gestión es conforme al requerido por la normativa, indicando las incorrecciones materiales que se hayan detectado al respecto.</p>	
<p>e) Fecha y firma del auditor que lo realizó.</p>	<p>g) Se mantiene.</p>	
	<p>c) Se añade: Explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado para obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude. Descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales y resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos.</p>	
	<p>.../...</p>	

LAC (1988) (art. 2)	LAC (2015)	
	Informes entidades no EIP (art. 5)	Informes de EIP (art. 35 LAC y 10 del Reglamento UE)
.../...		
	d) Se añade: Declaración de que no se han prestado servicios incompatibles con la auditoría de cuentas.	La misma declaración a la que se debe añadir la identificación específica de todos los servicios adicionales prestados.
		Confirmación de la coherencia entre informe de auditoría e informe dirigido al comité de auditoría u órgano equivalente.
<b>Fuente:</b> elaboración propia a partir de LAC (1988) y LAC (2015).		

Como se puede apreciar en el cuadro 1, el contenido mínimo previsto en la LAC (1988) en esencia se mantiene y se ve afectado por tres tipos de modificaciones:

1. Las que añaden consideraciones al contenido mínimo existente, que en concreto son dos:
  - La referencia expresa al deber de recoger en el informe información acerca de las incertidumbres por continuidad. Esto ya se viene haciendo desde los informes de auditoría correspondientes al ejercicio 2010 por ser una obligación impuesta a los auditores desde la entrada en vigor de la Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010.
  - La necesidad de informar no solo sobre la concordancia entre cuentas anuales e informe de gestión, sino también de pronunciarse sobre la adecuación de su contenido a la normativa aplicable, exigido por primera vez en la LAC (2015).
2. Las que suponen la incorporación de nuevos elementos en el informe:
  - La obligación de describir los riesgos significativos identificados en el desarrollo de la auditoría.
  - La declaración expresa de que no se han prestado servicios incompatibles con el desempeño de la auditoría de cuentas.
3. Las precisiones adicionales requeridas en los informes de auditoría de las EIP:

- La necesidad de añadir detalles sobre su designación.
- El deber de incorporar a la declaración de independencia la relación de los servicios adicionales prestados a la entidad auditada y a empresas controladas por esta.
- El deber de confirmar la coherencia entre el informe de auditoría de cuentas anuales y el complementario a este que deben facilitar al comité de auditoría o equivalente de la entidad auditada.

Así pues, la LAC (2015) impone a los auditores nuevas exigencias informativas, acentuadas en el caso de las auditorías de EIP. Dichas exigencias tienen por objeto precisar en mayor medida el trabajo efectuado por el auditor incidiendo especialmente en destacar su independencia respecto de la entidad auditada.

Para trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, en concreto a las NIA-ES, tanto los nuevos requerimientos exigidos por la LAC (2015) y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 como las NIA revisadas por el IAASB, el ICAC ha sometido a información pública la Resolución de 15 de julio de 2016, que modifica, entre otras, las NIA-ES específicamente relativas al informe de auditoría (700, 705 y 706) a las que se añade una nueva NIA-ES 701 referente a la obligación de comunicar en el informe las cuestiones clave de la auditoría. Estas NIA-ES sustituirán a las existentes a partir de su entrada en vigor, que corresponderá a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros de ejercicios económicos que se inicien a partir de 17 de junio de 2016.

En los siguientes apartados se analizan los elementos que, conforme a las NIA-ES revisadas, configurarán los futuros informes de auditoría de cuentas anuales. Además se efectuará simultáneamente una comparación con los que constituyen los actuales elementos del documento a fin de resaltar los principales cambios que se van a producir en su estructura y contenido.

### 3. ELEMENTOS DEL INFORME DE AUDITORÍA EN LAS NIA-ES REVISADAS

La NIA 700 revisada delimita la estructura y contenido general del informe, de modo que continúa recogiendo los elementos básicos del mismo, es decir, aquellos que deben figurar en el informe en todo caso o de darse ciertas circunstancias. Del mismo modo, la NIA-ES 706 revisada continúa refiriéndose a los otros elementos del informe, pues alude a los párrafos de énfasis y otras cuestiones, cuya inclusión en el informe queda, con carácter general, a juicio del auditor.

El **cuadro 2** siguiente muestra los elementos que han de configurar el contenido del informe conforme a las NIA-ES vigentes y sus correspondientes versiones revisadas, actualmente sujetas a información pública y que marcarán el contenido del futuro informe.

Cuadro 2. Enumeración de los elementos del informe de auditoría de cuentas anuales

Informe actual	Futuro informe
<b>Elementos básicos (NIA-ES 700)</b>	<b>Elementos básicos (NIA-ES 700 revisada)</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Título del informe.</li> <li>2. Identificación de los destinatarios (y de quienes efectuaron el encargo).</li> <li>3. Párrafo introductorio.</li> <li>4. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.</li> <li>5. Responsabilidad del auditor.</li> <li>6. Opinión del auditor.</li> <li>7. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (párrafo sobre el informe de gestión).</li> <li>8. Firma del auditor.</li> <li>9. Fecha del informe de auditoría.</li> <li>10. Dirección y datos registrales del auditor.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Título del informe.</li> <li>2. Identificación de los destinatarios (y de quienes efectuaron el encargo).</li> <li>3. Opinión del auditor.</li> <li>4. Fundamento de la opinión.</li> <li>5. Incertidumbres por continuidad.</li> <li>6. Cuestiones clave en la auditoría.</li> <li>7. Otra información (informe de gestión y/u otra).</li> <li>8. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.</li> <li>9. Responsabilidad del auditor.</li> <li>10. Otras responsabilidades de información del auditor: Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.</li> <li>11. Nombre del auditor.</li> <li>12. Firma del auditor.</li> <li>13. Fecha del informe de auditoría.</li> <li>15. Dirección y datos registrales del auditor.</li> </ol>
<b>Otros elementos (NIA-ES 705 y 706)</b>	<b>Otros elementos (NIA-ES 706 revisada)</b>
<p>Párrafos de fundamento de la opinión modificada.</p> <p>Párrafos de énfasis.</p> <p>Párrafos sobre otras cuestiones.</p>	<p>Párrafos de énfasis.</p> <p>Párrafos sobre otras cuestiones.</p>
<b>Fuente:</b> elaboración propia a partir de las NIA-ES 700, 705 y 706 y sus versiones revisadas.	

Con la simple enumeración de los elementos ya se aprecia un primer cambio cuantitativo en el contenido del informe al que se incorporan nuevos elementos, en concreto las secciones de «Incertidumbres por continuidad», «Cuestiones clave en la auditoría» y «Otra información». También se observa como el párrafo de fundamento ha pasado de ser un elemento que solo existe en caso de emitirse una opinión modificada o distinta de la favorable a verse obligados los auditores a fundamentar en todo caso su opinión, aspecto en el que incidiremos en el apartado siguiente.

Asimismo, otra de las modificaciones recogidas en las NIA-ES revisadas es la que afecta al orden que estos elementos deben ocupar en el informe. Así, las NIA-ES iniciales establecen un

orden taxativo, excepto para los párrafos de otras cuestiones a los que se les permitía ocupar posiciones alternativas en función de su contenido. Por su parte, la versión revisada de la NIA-ES 700 matiza que debe respetarse en todo caso el orden de las dos primeras secciones del informe, «Opinión» y «Fundamento de la opinión». Para las restantes secciones indica que el orden también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación del mismo fuera necesaria para lograr una mejor comprensión por parte de los usuarios.

El **cuadro 3** recoge el orden de los elementos conforme a las NIA-ES y sus versiones revisadas. En el mismo se presentan entre paréntesis los elementos que no figurarían en todo caso en los informes y en la parte relativa a las NIA-ES revisadas se muestran de forma diferenciada los elementos que deben aparecer en los informes que correspondan a EIP y a entidades que no tengan esa condición. Asimismo, se añaden algunas cuestiones básicas sobre el contenido de los elementos que serán comentadas en detalle en el apartado siguiente dedicado a la descripción de los mismos.

Cuadro 3. Orden de los elementos en el informe

Informe actual (NIA-ES 700, 705 y 706)		Futuro informe (NIA-ES revisadas 700, 705 y 706)		Orden obligatorio	Orden recomendado
Título del informe		Entidades no EIP			
Identificación de los destinatarios		Entidades EIP			
<b>Párrafo introductorio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Identificación de la entidad auditada.</li> <li>Integrantes de las cuentas anuales y periodo/s a que van referidas.</li> </ul>	Título del informe			
<b>Responsabilidad de la dirección</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Adecuada formulación de las cuentas anuales.</li> <li>Implantación y mantenimiento de un buen control interno.</li> </ul>	Destinatarios		<p><b>Párrafo de opinión:</b> dos componentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Párrafo introductorio que recoge la denominación de la entidad auditada y de cada uno de los integrantes de las cuentas anuales del ejercicio auditado con la especificación del periodo de tiempo al que van referidas.</li> <li>Párrafo de opinión.</li> </ul>	
<b>Responsabilidad del auditor</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Opinar sobre las cuentas anuales.</li> <li>Cumplir las normas de auditoría.</li> <li>Describir su trabajo.</li> <li>Obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar la opinión.</li> </ul>			<p><b>Párrafo de fundamento de la opinión:</b> pasa a estar presente en todos los informes incluido el favorable.</p>	
<b>(Párrafo de fundamento de la opinión modificada)</b>	Solo presente en opiniones distintas de la favorable y para explicar las causas y, de ser posible, cuantificar sus efectos sobre las cuentas anuales.			<p><b>Incertidumbres por continuidad adecuadamente reveladas</b></p>	<p><b>Cuestiones clave en la auditoría</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Riesgos significativos.</li> <li>Cualquier otra cuestión clave.</li> </ul>
					.../...

Informe actual (NIA-ES 700, 705 y 706)		Futuro informe (NIA-ES revisadas 700, 705 y 706)	
Título del informe		Entidades no EIP	Entidades EIP
.../...			
<b>Opinión del auditor</b>		<b>Orden recomendado (cont.)</b>	
<b>(Párrafo de énfasis)</b>	Admisible en cualquier informe para reiterar información de la memoria que el auditor considera de especial relevancia.	(Párrafos de énfasis)	
<b>(Párrafo de otras cuestiones)</b>	Admisible en informe para clarificar aspectos referentes al trabajo del auditor	(Párrafos de otras cuestiones)	
<b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios o párrafo referente al informe de gestión</b>		Otra información	
Firma del auditor		Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros	
Fecha de emisión del informe		Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios	Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios
Dirección y datos registrales del auditor		Fecha de emisión	
Dirección y datos registrales del auditor		Nombre y firma del auditor	
Dirección y datos registrales del auditor		Dirección y datos registrales del auditor	
Fuente: elaboración propia a partir de NIA-ES y sus versiones revisadas.			

Como se observa en el cuadro 3, esta variación en el orden constituye un cambio cualitativo que afecta a la forma en que se presenta la información en el informe. En concreto se pasa de un enfoque de proceso, que comienza con la descripción del alcance del trabajo, la delimitación de las responsabilidades de las partes, la exposición de las razones que llevan a concluir en una opinión y la descripción de la misma, a un nuevo enfoque de resultado, donde se da prioridad a la descripción de la opinión emitida y su fundamento, con la obligación de informar también sobre las cuestiones clave del trabajo desempeñado y pasando aparentemente a un segundo plano la delimitación de las responsabilidades de las partes.

Tras esta primera aproximación al alcance de los cambios que se van a producir en los elementos de los futuros informes y al orden que estos deben ocupar, procedemos en los siguientes apartados a describir en detalle los elementos del informe conforme a las NIA-ES revisadas, haciendo hincapié en los principales cambios que se han producido respecto a sus redacciones originales.

### 3.1. ELEMENTOS BÁSICOS DEL INFORME CONFORME A LA NIA-ES 700 REVISADA. DESCRIPCIÓN Y PRINCIPALES CAMBIOS

La NIA-ES 700 revisada determina que el informe de auditoría de cuentas anuales será escrito y define los 14 elementos siguientes para el mismo:

1. **Título.** Al igual que establecía la NIA-ES en su versión inicial, el informe llevará un título que indique con claridad que se trata de un informe emitido por un auditor independiente.
2. **Destinatario.** Elemento que tampoco varía, el informe deberá identificar la persona o personas a las que vaya dirigido (normalmente los accionistas o socios de la entidad auditada) y, en caso de ser distintos, a quienes efectuaron el nombramiento del auditor.

A partir de aquí, al igual que ocurre en la actualidad, el informe irá estructurado en secciones o apartados que obligatoriamente deben ir precedidos de títulos específicos.

3. **Opinión del auditor.** Debe ser la primera sección del informe, llevará por título «Opinión» cuando esta sea favorable, u «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable (adversa)» o «Denegación (abstención) de opinión» según el tipo de opinión modificada que corresponda. Esta primera sección constará de dos componentes:
  - a) Un primer párrafo que recoge la denominación de la entidad auditada y de cada uno de los documentos integrantes de las cuentas anuales auditadas, con la especificación del periodo de tiempo al que van referidas.
  - b) Un segundo párrafo que contiene la opinión del auditor.

La consideración de este párrafo cambia respecto a la prevista en la normativa previa por dos motivos: (1) porque cambia su posición, pasando a ser la primera sección del informe y (2) porque se altera su contenido, pero únicamente porque pasa a incorporar como párrafo previo al de descripción de la opinión el denominado párrafo introductorio, que actualmente ocupa la primera posición en el informe. Luego respecto a este elemento solo se han producido dos cambios formales, su reubicación y la absorción de otro elemento que en la versión inicial de la norma se consideraba independiente.

4. **Párrafo de fundamento de la opinión.** Deberá ser el segundo párrafo que figure obligatoriamente en todo informe de auditoría, incluso en el favorable. Incluirá, con carácter general, la siguiente información<sup>1</sup>:
- Una manifestación de que el trabajo se ha efectuado conforme a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.
  - Una referencia a la sección del informe en la que se describen en detalle las responsabilidades del auditor.
  - Una declaración del cumplimiento de los requerimientos de independencia y ética que se le exigen al auditor en la LAC y normativa de desarrollo.
  - Una manifestación de si el auditor considera que la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar su opinión.
  - Cuando la opinión sea modificada el párrafo llevará por título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)» o «Fundamento de la denegación (abstención) de opinión», según corresponda, e incluirá una descripción y, si es factible, cuantificación de las circunstancias que motivaron la opinión modificada.

En relación con lo que establece la redacción original de la NIA-ES se han producido los siguientes cambios en este elemento del informe:

- Su obligada presencia en todos los informes, cuando en la actualidad existe únicamente en caso de que el auditor decida emitir una opinión distinta de la favorable.
- Su reubicación, pasando de estar colocado sobre el párrafo de opinión cuando esta sea modificada, a figurar como segundo párrafo en todos los informes con independencia de la opinión que contengan.
- Se incrementa su contenido por dos motivos. Por un lado, pasa a incorporar información que anteriormente se recogía en el párrafo de responsabilidad del auditor, tratándose

<sup>1</sup> En el caso especial de que el auditor emita un informe con opinión denegada los apartados a) y c) se trasladan a la sección de descripción de las responsabilidades del auditor y no se hará referencia a la obtención de evidencia suficiente y adecuada (apartados 26, 28 y A25 de la NIA-ES 705 revisada).

por tanto de un cambio formal como el ya indicado para el párrafo de opinión. Pero, por otro, amplía su contenido informativo, al exigirse por primera vez que el auditor realice en su informe una declaración expresa de su independencia y ética profesional.

Como ya se indicó, el orden de las secciones «Opinión» y «Fundamento de la opinión» debe respetarse en todo caso. La NIA-ES 700 revisada recoge también los elementos que se describen a continuación, presentándolos en el orden siguiente que, según la propia norma, también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo contribuya a una mejor comprensión por parte de los usuarios.

- 5. Incertidumbre material en relación con la empresa en funcionamiento.** Este elemento deberá incorporarse al informe cuando se den las circunstancias previstas en la NIA-ES 570 revisada «Empresa en funcionamiento». Según dicha norma, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la adecuada utilización del principio de empresa en funcionamiento por parte de la entidad auditada y concluir si existen incertidumbres que puedan generar dudas significativas e informar de conformidad con dicha NIA.

Si el auditor concluye que es adecuada la aplicación del principio, pero existen incertidumbres significativas sobre la continuidad de la empresa y se da la circunstancia de que esta las revela adecuadamente en sus estados financieros, incluirá en su informe esta sección titulada «Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento» en la que remitirá a la nota explicativa de los estados financieros donde la empresa revela tal información y manifestará que esta circunstancia no modifica su opinión.

Las incertidumbres por continuidad de la entidad auditada adecuadamente reflejadas por la empresa ya son un elemento contemplado en la NIA-ES 706 original. En concreto, según esa norma tienen la consideración de párrafo de énfasis que obligatoriamente debe ser incluido por el auditor en su informe a continuación del párrafo de opinión y sin que afecte a la misma.

Por tanto, no se trata de un elemento nuevo, sino de un elemento que ha pasado a tener entidad propia, perdiendo su anterior consideración de párrafo de énfasis y reubicando su posición en el informe.

- 6. Cuestiones clave de la auditoría.** Este componente sí que constituye una verdadera ampliación en el contenido del informe de auditoría pues es un nuevo apartado que deben pasar a incorporar los informes de auditoría de todas las entidades a consecuencia de lo establecido en la nueva NIA-ES 701, «Comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente».

La NIA-ES 701 define las cuestiones clave como aquellas que a juicio del auditor han sido de mayor significatividad en la auditoría del periodo actual. El propósito de la comunicación de

estas cuestiones es, según la propia norma, mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar mayor transparencia sobre el trabajo realizado, además también puede ayudar a los usuarios a conocer mejor la entidad auditada y aquellas áreas de sus estados financieros en las que la dirección aplica juicios significativos.

El auditor determinará entre las siguientes cuestiones, comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad, aquellas que considera que son de mayor significatividad en relación con la auditoría del ejercicio actual y procederá a su comunicación en el informe de auditoría como cuestiones clave:

- a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material o los riesgos significativos identificados.
- b) Los juicios significativos del auditor en aquellas áreas que han requerido la realización de juicios significativos por parte de la dirección, incluyendo las estimaciones contables en las que existe un alto grado de incertidumbre en la estimación.
- c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos ocurridos en el periodo, como las transacciones significativas con partes vinculadas, las ajenas al curso normal del negocio o las que resulten inusuales.

Como precisiones respecto al contenido de esta sección la norma señala:

1. Que en las auditorías de las entidades no EIP solo será obligatoria la comunicación de las cuestiones clave referenciadas en el apartado a) y en tal caso la sección se denominaría «Riesgos más significativos» en lugar de «Cuestiones clave». No obstante, voluntariamente podrán tenerse en cuenta las circunstancias descritas en los apartados b) y c).
2. Aunque las salvedades causantes de opiniones modificadas y las incertidumbres significativas por continuidad adecuadamente reveladas son por su naturaleza e incidencia cuestiones clave, su entidad hace que esté prevista su presentación individualizada en el informe, en las ya comentadas secciones de fundamento de la opinión y de empresa en funcionamiento, respectivamente. Por ello, en la sección de «Cuestiones clave» no se describen sino que solo se remite a sus correspondientes secciones (apartado 15).
3. La sección «Cuestiones clave» (o en su caso «Riesgos más significativos») es, en principio, obligatoria en todo informe<sup>2</sup>, pues en el caso de que el auditor determine que no hay cuestiones clave que comunicar o que las únicas son las detalladas en

<sup>2</sup> No obstante, cuando la opinión recogida en el informe sea denegada, la NIA-ES 705 revisada (apartado A26) prohíbe al auditor comunicar cuestiones clave, a menos que así lo requieran disposiciones legales o reglamentarias, por considerar que la comunicación de cualquier otra cuestión clave distinta de las que originaron la denegación de opinión podría dar a entender a los usuarios que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con esas cuestiones.

el párrafo de fundamento o en el de empresa en funcionamiento la sección «Cuestiones clave» incluirá una afirmación en este sentido (apartado 16)<sup>3</sup>.

7. **Otra información.** La NIA-ES 700 revisada indica que el auditor informará de la otra información que acompañe a las cuentas anuales auditadas en una sección separada de su informe de conformidad con la NIA 720 revisada, «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información». El alcance de dicha NIA matiza que el término «otra información» afecta únicamente a aquella que la entidad auditada presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por disposiciones legales o reglamentarias<sup>4</sup>. Conforme a esta definición dentro de la otra información se englobaría el informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales de las sociedades de capital.

Cuando exista otra información acompañando a las cuentas anuales, el informe de auditoría incluirá esta sección titulada «Otra información» (u «Otra información: informe de gestión» si este es el único integrante de la misma).

Conforme a la NIA-ES 720 revisada el objetivo del auditor no es opinar sobre la otra información, sino considerar si existen incongruencias entre la misma y los estados financieros o incorrecciones en la otra información, pues tales hechos podrían menoscabar la credibilidad de los estados financieros, e informar adecuadamente de estas circunstancias. La sección «Otra información» incluirá, con carácter general<sup>5</sup>:

- Una declaración de que la dirección es la responsable de la otra información.
- La identificación de la otra información obtenida por el auditor.
- Una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y que no expresa opinión sobre esta.

---

<sup>3</sup> Sin embargo, la NIA-ES 706 revisada, a la hora de describir el posicionamiento en el informe de los párrafos de énfasis y otras cuestiones hace referencia a la posibilidad de que no exista sección «Cuestiones clave» (apartado A16) y además recoge en su anexo 4 un ejemplo de informe de auditoría sin sección de «Cuestiones clave». Esta aparente contradicción en el contenido de NIA requiere ser clarificada.

<sup>4</sup> La norma matiza que también podrá aplicarse voluntariamente en aquellas situaciones excepcionales en las que otra información acompañe a las cuentas anuales por razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros regulados.

<sup>5</sup> En el caso de que el auditor emita un informe con opinión denegada la NIA-ES 705 revisada (apartado A26) prohíbe, salvo que disposiciones legales o reglamentarias así lo exijan, la inclusión en el mismo del apartado «Otra información» por cuanto la inclusión del mismo resultaría incongruente con la abstención de opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

- Una descripción de las responsabilidades del auditor respecto a la otra información.
- Una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar respecto a la otra información o, de existir, una descripción de las incorrecciones materiales detectadas y no corregidas.

En relación con el informe de gestión deben cumplirse los requerimientos del artículo 5.1 f) de la LAC debiendo pronunciarse sobre dos aspectos:

- a) Su concordancia con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio.
- b) Sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.

Los principales cambios de la NIA-ES 720 revisada que han tenido efecto en la redacción del informe de auditoría de cuentas anuales son:

- En la NIA-ES 700 inicial, el informe de gestión se trataba de forma separada a la otra información. Debiendo figurar en el informe de auditoría de cuentas anuales un último párrafo relativo al mismo y denominado «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios». Conforme a la NIA-ES 700 revisada, el informe de gestión se considerará conjuntamente con cualquier otra información presentada por la entidad auditada y se hará referencia a toda la otra información en esta sección del informe. Además, las exigencias informativas respecto al informe de gestión se amplían, al requerir al auditor que se pronuncie no solo sobre su concordancia con las cuentas anuales sino también respecto a la de su contenido con la normativa aplicable.
- La sección titulada «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» sigue existiendo, pero su contenido ya no hace referencia al informe de gestión, como en la NIA-ES 700 inicial, sino a otras responsabilidades que asuma el auditor, como indicaremos más adelante.

**8. Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros.** En esta sección el auditor manifestará que la dirección de la entidad auditada es responsable de:

- a) La formulación de los estados financieros de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones materiales por fraude o error.
- b) La valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la adecuada revelación en los estados financieros de las cuestiones relacionadas con dicho principio, caso de ser necesaria.

- c) Si la entidad auditada cuenta con responsables de la supervisión del proceso de formulación de la información financiera (como la comisión de auditoría u órganos equivalentes) los identificará y en este caso el título de la sección se referirá también a los mismos.

En la NIA-ES 700 inicial este párrafo era el segundo del informe y solo contenía el primero de los ítems informativos requeridos en su versión revisada. Luego este elemento se reubica y además amplía su contenido al clarificar en mayor medida las responsabilidades del cliente.

**9. Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.** En esta sección del informe de auditoría el auditor:

- a) Manifestará que sus objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material y emitir un informe que contenga su opinión.
- b) Aclarará que la seguridad razonable implica un alto grado de seguridad, pero no garantiza la total detección de incorrecciones materiales.
- c) Manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o a error describiendo que se considera que son materiales cuando sean susceptibles de influir en las decisiones de los usuarios y proporcionará una definición de la importancia relativa.
- d) Manifestará que aplica su juicio profesional manteniendo una actitud de escepticismo profesional.
- e) Describirá en qué consiste la auditoría indicando que son sus responsabilidades: (i) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos para responder a los mismos y obtener evidencia para fundamentar su opinión. (ii) Conocer el control interno a fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados y no para opinar sobre su eficacia. (iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas, la razonabilidad de las estimaciones contables y de la información revelada. (iv) Concluir sobre la adecuada utilización del principio de empresa en funcionamiento. (v) Evaluar la adecuada presentación de los estados financieros.
- f) En auditorías de estados financieros de grupos matizar las responsabilidades del auditor del grupo.
- g) También manifestará: (i) que se comunica con los responsables de gobierno de la entidad y en el caso de auditorías de entidades de interés público manifestará también (ii) que proporciona a los responsables de gobierno de la entidad una declaración del cumplimiento del deber de independencia y demás requerimientos de ética y (iii) que el auditor ha determinado cuáles son las «cuestiones clave» a recoger en el informe de auditoría.

Este es el componente que más ha cambiado en el informe, no solo por su cambio de posición sino por la ostensible ampliación de la comunicación del alcance de las responsabilidades del auditor. Habida cuenta de lo extenso de su contenido, la NIA-ES 700 revisada permite al auditor optar por dos posibles ubicaciones en el informe:

- En el cuerpo del documento en la sección indicada, o
- Como anexo al informe, en cuyo caso se mantiene la sección en el informe para remitir al mismo.

En nuestra opinión, dado que el contenido de la sección es muy amplio y únicamente reproduce, sin añadir ninguna consideración adicional, las responsabilidades del auditor recogidas en la normativa reguladora, su incorporación a modo de anexo contribuirá a la mejor presentación y más fácil manejo del documento, pues solo será necesaria la lectura del mismo para aquellos usuarios que precisen aclarar las responsabilidades del auditor.

10. **Otras responsabilidades de información.** Esta sección deberá incluirse como la última del informe, con el título «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios»<sup>6</sup>, siempre que el auditor cumpla con otras responsabilidades de información además de las específicamente requeridas en las NIA. En concreto, deberá existir en todo caso en los informes de auditoría de cuentas anuales relativos a EIP, en los que contendrá, al menos, tres apartados titulados:

- «Informe adicional para la comisión de auditoría», donde el auditor confirmará que la opinión del informe de auditoría es coherente con lo que se recoge en este informe adicional.
- «Periodo de contratación» que, para dar cumplimiento a lo requerido en el artículo 10.2 b) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, indicará la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida del auditor, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.
- «Servicios prestados» en el que, igualmente de conformidad con el artículo 10.2 b) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, se indicarán todos los otros servicios que se hayan prestado a la entidad auditada de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros.

Como ya se indicó, el elemento «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» ya existía en la NIA-ES 700 inicial, sin embargo su contenido ha variado, pues en dicha

---

<sup>6</sup> Su presencia en el informe implica que el título «Informe de auditoría independiente de cuentas anuales» lleve como subtítulo «Informe sobre las cuentas anuales».

norma su finalidad era que el auditor se pronunciase acerca de la concordancia entre cuentas anuales e informe de gestión. Conforme a la NIA-ES 700 revisada la información relativa al informe de gestión se reubica a la sección «Otra información», reservándose esta última sección del documento para informar sobre otros requerimientos exigidos al auditor y cobrando especial relevancia en los informes de auditoría de EIP, donde su presencia es obligada al estar este sujeto a tales exigencias por la LAC y el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

11. **Nombre del socio del encargo.** Se incluirá el nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe.

Los restantes elementos se mantienen sin variaciones respecto a la NIA-ES 700 inicial:

12. **Firma del auditor.** Conforme a la LAC (2015, arts. 5.3 y 11.3) el informe de auditoría de cuentas anuales será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá estar firmado por estos. La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad para realizar la auditoría y para firmar el informe en su nombre.
13. **Dirección del auditor.** Deberá figurar en el informe el domicilio profesional o social del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y sus números de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
14. **Fecha del informe.** No será anterior a la fecha en que el auditor haya obtenido la evidencia en la que basar su opinión y delimita su responsabilidad respecto a la revisión de hechos posteriores.

### 3.2. OTROS ELEMENTOS EN EL INFORME: PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y DE OTRAS CUESTIONES (NIA-ES 706 REVISADA). DESCRIPCIÓN Y PRINCIPALES CAMBIOS

La NIA-ES 706 revisada define estas comunicaciones que el auditor puede considerar necesario incorporar a su informe en los mismos términos que lo hacía su redacción original:

- **Párrafo de énfasis.** Párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios los comprendan adecuadamente. Como ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis señala, entre otros: incertidumbres significativas adecuadamente reveladas en los estados financieros,

en todo caso distintas a las que afectan al principio de empresa en funcionamiento, o catástrofes graves con efecto significativo en la situación financiera de la entidad.

- **Párrafo sobre otras cuestiones.** Incluido en el informe de auditoría para referirse a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Continúan siendo, por tanto, componentes del informe que no afectan a la opinión del auditor y que mantienen su consideración inicial de «Otros elementos» por cuanto, con carácter general, su inclusión en el informe queda a juicio del auditor<sup>7</sup>.

Las principales novedades que se producen en relación con estos elementos son las relativas a su ubicación en el informe. En la versión original de la NIA-ES 706 se delimitaba claramente su posicionamiento, los de énfasis se colocaban inmediatamente a continuación del párrafo de opinión y los de otras cuestiones se situaban debajo del párrafo de opinión y, de existir, de los de énfasis<sup>8</sup>.

Sin embargo, la versión revisada de la norma confiere mayor arbitrariedad al auditor, señalando que la ubicación de estos componentes en el informe depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios en comparación con los otros elementos básicos del informe.

A pesar de lo anterior, la norma sí da orientaciones sobre las posibles ubicaciones de estos componentes, señalando que los párrafos de énfasis se podrán situar inmediatamente antes o inmediatamente después de la sección «Cuestiones clave», atendiendo al juicio del auditor respecto a la significatividad de la información enfatizada.

Para los párrafos de otras cuestiones la norma señala dos posibles posiciones según el contenido de la información que comuniquen:

- Si pretenden llamar la atención sobre cuestiones relacionadas con otras responsabilidades de información recogidas en el informe, el párrafo de otras cuestiones puede incluirse en la sección «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>7</sup> La NIA-ES 706 revisada incorpora como anexo la relación de NIA-ES que exigen la incorporación de párrafos de énfasis (NIA-ES 210, «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría» y NIA-ES 560, «Hechos posteriores al cierre») o de otras cuestiones (NIA-ES 560, «Hechos posteriores al cierre», NIA-ES 710, «Información comparativa» y NIA-ES 720, «Responsabilidades del auditor respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados»).

<sup>8</sup> Si bien esta es la posición habitual de estos párrafos, la NIA-ES 706 ofrece distintas posiciones alternativas atendiendo al contenido de la información que pretenden transmitir. No obstante, en todas ellas se sitúan a continuación del párrafo de opinión y, de existir, de los de énfasis.

- Cuando afecten a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión del informe pueden incluirse como una sección separada, a continuación del informe de auditoría sobre estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

Sin embargo, si bien no se recoge en el texto de la norma, en un ejemplo de informe con párrafo de otras cuestiones recogido en el anexo 3 de la misma se sitúa este párrafo debajo de las «Cuestiones clave». Entendemos que, por comparación con la versión original de la norma, esta sería su ubicación general, quedando por matizar, como hacía esa versión, que en caso de existir también párrafos de énfasis que el auditor hubiese decidido incorporar debajo de las «Cuestiones clave» el párrafo de otras cuestiones se situaría a continuación de estos.

Para concluir a modo de síntesis, recogemos en el **cuadro 4** un resumen comparado de la estructura y contenido de los informes de auditoría actuales y futuros en el que se aprecian tanto la reordenación de los elementos como los cambios en la composición del documento.

Cuadro 4. Resumen de los principales cambios

NIA-ES 700, 705 y 706		NIA-ES revisadas 700, 705 y 706 + NIA 701	
Título del informe		Título del informe	
Identificación de los destinatarios		Identificación de los destinatarios	
<b>Párrafo introductorio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Identificación de la entidad auditada.</li> <li>Integrantes de las cuentas anuales y periodo/s a que van referidas.</li> </ul>	<b>Párrafo opinión</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Contenido del párrafo introductorio.</li> <li>Opinión del auditor.</li> </ul>
<b>Responsabilidad de la dirección</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Adecuada formulación de las cuentas anuales.</li> <li>Implantación y mantenimiento de un buen control interno.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Pasa a estar presente en todos los informes incluido el favorable. Incluirá:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Manifestación de que el trabajo se realizó conforme a la normativa auditora.</li> <li>Remisión al nuevo apartado de descripción de responsabilidad del auditor.</li> <li>Declaración de independencia del auditor (NUEVO).</li> <li>Referencia a la obtención de evidencia suficiente y adecuada para fundamentar la opinión.</li> <li>En opiniones modificadas incorporará párrafo/s para describir las causas y, de ser posible, cuantificar sus efectos sobre las cuentas anuales.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Responsabilidad del auditor</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Opinar sobre las cuentas anuales.</li> <li>Cumplir las normas de auditoría.</li> <li>Describir su trabajo.</li> <li>Obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar la opinión.</li> </ul>	<b>Párrafo de fundamento de la opinión</b>	
<b>Párrafo de fundamento de la opinión modificada</b>	Solo presente en opiniones distintas de la favorable y para explicar las causas y, de ser posible, cuantificar sus efectos sobre las cuentas anuales.	<b>Empresa en funcionamiento</b>	Deja de ser un énfasis obligatorio para convertirse en esta sección obligatoria cuando existan incertidumbres por continuidad adecuadamente reveladas en los estados financieros.
			.../...

<p>NIA-ES 700, 705 y 706</p>	<p>NIA-ES revisadas 700, 705 y 706 + NIA 701</p>
<p>Título del informe</p>	<p>Título del informe</p>
<p>Identificación de los destinatarios</p>	<p>Identificación de los destinatarios</p>
<p>.../...</p>	<p>...</p>
<p><b>Párrafo de opinión</b></p> <p>Énfasis: admisible en cualquier informe para reiterar información de la memoria que el auditor considera de especial relevancia. Se sitúa debajo del párrafo de opinión. Obligatorio en caso de existir incertidumbres por continuidad adecuadamente reveladas.</p> <p>Otras cuestiones: admisible en informe para clarificar aspectos referentes al trabajo del auditor. Se admiten distintas posiciones en función de su contenido, pero siempre debajo del párrafo de opinión y, de existir, de los de énfasis.</p> <p>En ocasiones su presencia es requerida por las NIA-ES, como los énfasis relativos a incertidumbres por continuidad adecuadamente reveladas.</p>	<p><b>Cuestiones clave en la auditoría</b></p> <p>Apartado nuevo y obligatorio en todas las auditorías.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Para EIP se comunicarán riesgos más significativos de incorrección material y otras cuestiones que el auditor haya considerado clave.</li> <li>• Para entidades no EIP solo existe el deber de comunicar los riesgos más significativos de incorrección material.</li> </ul>
<p><b>Párrafos de énfasis y de otras cuestiones</b></p>	<p><b>Párrafos de énfasis y de otras cuestiones</b></p> <p>Mantienen contenido y finalidad.</p> <p>Se admiten posiciones alternativas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Énfasis: pueden ir delante o detrás de cuestiones clave en función de la significación que les atribuya el auditor.</li> <li>• Otras cuestiones: pueden situarse en función de su contenido, (1) detrás de cuestiones clave, y de existir, de énfasis, (2) como parte del informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios o (3) como sección separada debajo de este último.</li> </ul>
<p>...</p>	<p>.../...</p>

NIA-ES 700, 705 y 706	NIA-ES revisadas 700, 705 y 706 + NIA 701
Título del informe	Título del informe
Identificación de los destinatarios	
.../...	
Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios	<p>Párrafo relativo al informe de gestión en el que el auditor se pronunciaba acerca de la concordancia entre su contenido y el de las cuentas anuales.</p> <p><b>Firma del auditor</b>  <b>Dirección y datos registrales del auditor</b>  <b>Fecha de emisión del informe</b></p>
Otra información	<p>Sección obligatoria cuando la entidad auditada acompañe sus cuentas anuales de otra información, entre la que se incluye el informe de gestión respecto al cual se exige pronunciamiento acerca de la concordancia de su contenido con cuentas anuales y con los requerimientos normativos aplicables.</p> <p>Se mantienen las relativas a la formulación de las cuentas anuales y el control interno.                  Se añaden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Valoración de la continuidad de la empresa.</li> <li>• Identificación de supervisores de información financiera, caso de existir.</li> </ul>
Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es el apartado que más amplía su contenido al tener el auditor que detallarlas expresamente en mucha mayor medida.</li> <li>• La sección puede pasar a recogerse como anexo al informe</li> </ul>
Responsabilidades del auditor	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambia su finalidad, pues ya no hace referencia al informe de gestión.</li> </ul>
Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios	.../...

NIA-ES 700, 705 y 706	NIA-ES revisadas 700, 705 y 706 + NIA 701				
Título del informe	Título del informe				
Identificación de los destinatarios	Identificación de los destinatarios				
.../...	<table border="1"> <tr> <td> <p><b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios (cont.)</b></p> </td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sección obligatoria en informes de auditoría de EIP al exigir la legislación tales requerimientos a sus auditores.</li> <li>• En entidades que no sean EIP solo existirá si se le formulan al auditor tales requerimientos.</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <p><b>Nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe</b>  <b>Firma del auditor</b>  <b>Dirección y datos registrales del auditor</b>  <b>Fecha del informe de auditoría</b></p> </td> </tr> </table>	<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios (cont.)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sección obligatoria en informes de auditoría de EIP al exigir la legislación tales requerimientos a sus auditores.</li> <li>• En entidades que no sean EIP solo existirá si se le formulan al auditor tales requerimientos.</li> </ul>	<p><b>Nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe</b>  <b>Firma del auditor</b>  <b>Dirección y datos registrales del auditor</b>  <b>Fecha del informe de auditoría</b></p>	
<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios (cont.)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sección obligatoria en informes de auditoría de EIP al exigir la legislación tales requerimientos a sus auditores.</li> <li>• En entidades que no sean EIP solo existirá si se le formulan al auditor tales requerimientos.</li> </ul>				
<p><b>Nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe</b>  <b>Firma del auditor</b>  <b>Dirección y datos registrales del auditor</b>  <b>Fecha del informe de auditoría</b></p>					
<p><b>Fuente:</b> elaboración propia a partir de NIA-ES 700, 705 y 706 y sus versiones revisadas.</p>					

## 4. CONCLUSIONES

Las versiones revisadas de las NIA-ES relativas a informes de auditoría, sometidas a información pública mediante Resolución del ICAC de 15 de julio de 2016, redundarán en profundos cambios en la estructura y contenido de los informes de auditoría que acompañarán a las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios económicos 2017 y sucesivos. Dichos cambios son de naturaleza tanto cualitativa como cuantitativa, permaneciendo invariables tanto los posibles tipos de opinión como sus factores determinantes.

En términos cualitativos cabe destacar el cambio en el orden de presentación de las secciones del informe. En este sentido, se pretende pasar del enfoque actual centrado en el proceso, que comienza con la descripción del alcance del trabajo, la delimitación de las responsabilidades de las partes, la exposición de las razones que llevan a concluir en una opinión y la descripción de la misma, a un nuevo enfoque de resultado, donde se da prioridad a la descripción de la opinión emitida y su fundamento, quedando en segundo término la delimitación de las responsabilidades de las partes.

En lo que a cambios de naturaleza cuantitativa se refiere destacan dos: (1) La necesidad de preparar informes de auditoría diferenciados cuando la entidad auditada sea una EIP y (2) los cambios en la composición del documento.

Con respecto a la primera cuestión, es la primera vez que, debido a la existencia de un marco normativo diferenciado para las EIP, la naturaleza de la entidad auditada condiciona la cantidad de información a divulgar por el auditor. En concreto, los informes de auditoría de las EIP tendrán el mismo contenido que el del resto de entidades al que se añadirá información relativa al periodo de contratación, a los otros servicios prestados a la entidad auditada y una confirmación de la coherencia entre el contenido del informe de auditoría y el informe adicional que deben suministrar a la comisión de auditoría u órgano equivalente de la entidad auditada. Además, se exige la comunicación de todas las «Cuestiones clave» de la auditoría y no solo de los riesgos significativos, como ocurrirá en las auditorías de las entidades que no sean EIP.

Por su parte, los cambios que afectarán a la composición del informe son:

- La incorporación de una nueva sección dedicada a la descripción de «Cuestiones clave de la auditoría» (riesgos significativos para entidades no EIP), cuyo propósito es incrementar el valor comunicativo del documento al aportar mayor transparencia al trabajo realizado.
- El cambio de finalidad de la sección «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios», que dejará de cumplir con su función actual de recoger el pronunciamiento del auditor acerca de la concordancia entre el informe de gestión y las cuentas anuales a las que acompaña, cosa que continuará haciéndose de forma más extensa en la sección denominada «Otra información», para pasar a informar de aquellos requerimientos que, además de los expresamente exigidos por las NIA,

recaigan sobre el auditor, resultando por ello de obligada presencia en los informes de auditoría de EIP.

- Hay secciones que pasan a tener entidad propia y otras que la pierden. En concreto, las incertidumbres por continuidad, que dejan de ser un párrafo de énfasis obligatorio para ser una sección independiente, y el actual párrafo introductorio del informe, que pasará a integrarse en el párrafo de opinión.
- Y, finalmente, hay elementos que amplían considerablemente la información que deben comunicar. Tal es el caso del párrafo de fundamento de la opinión del auditor, que además deberá estar presente en todos los informes y no solo en los modificados, y de las secciones relativas a las responsabilidades de la dirección y sobre todo del auditor, dándose para esta última la opción de que, dada la extensión de su tamaño, pueda presentarse a modo de anexo del informe.

Así pues, si bien el cambio de orden en la presentación del documento parecía relegar a un segundo plano la información relativa a la descripción del trabajo o de las responsabilidades de las partes, el análisis de los cambios de índole cuantitativa desdice ese pronóstico pues, por un lado, los nuevos elementos que se incorporan al informe lo hacen precisamente con la finalidad de incrementar el valor comunicativo del documento y, por otro, entre los que amplían la cantidad de información a revelar el que lo hace en mayor medida es la sección que describe las responsabilidades del auditor.

En definitiva, los nuevos informes de auditoría pasarán a ser documentos de mayor extensión que los actuales, tendrán un contenido ampliado cuando la entidad auditada tenga la consideración de EIP y presentarán la información dando prioridad a la comunicación del resultado, pero sin menoscabar la descripción del proceso al que aportarán mayor grado de transparencia.

## Bibliografía

Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.

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.

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

Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas (BOE de 15 de julio).

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, y el texto refundido de la Ley de sociedades anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria (BOE de 1 de julio).

Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas (BOE de 21 de julio).

NIA-ES 570 (revisada), «Empresa en funcionamiento» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros» (BOICAC n.º 95).

NIA-ES 700 (revisada), «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 701, «Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 95).

NIA-ES 705 (revisada), «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 706, «Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 95).

NIA-ES 706 (revisada). Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 720 (revisada), «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información» (BOICAC n.º 106).

Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE

Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC n.º 4).

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 (BOICAC n.º 36).

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) (BOICAC n.º 95).

Resolución de 15 de julio de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805; así como la incorporación de una nueva NIA-ES, la 701, y la modificación del glosario de términos (BOICAC n.º 106).

Con el propósito de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España las NIA revisadas y dar cumplimiento a los nuevos requerimientos de la LAC (2015) y del Reglamento específico de las auditorías de EIP, se ha procedido a la adaptación de las NIA revisadas al marco jurídico nacional, proceso que culmina con la publicación de la Resolución de 15 de julio de 2016, del ICAC por la que se somete a información pública la modificación de las NIA-ES 260, 510, 570, 720 y 805 así como las que afectan específicamente al contenido del informe, 700, 705 y 706, a las que se incorpora la nueva NIA-ES 701. Estas nuevas NIA-ES, que en el caso de las revisadas sustituirán a sus predecesoras, resultarán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas correspondientes a ejercicios iniciados a partir de 17 de junio de 2016.

Así pues, desde el año 2010 las sucesivas reformas normativas han supuesto que auditores y usuarios han tenido que adaptarse a la preparación y revisión de diferentes formatos de informes de auditoría:

- Los correspondientes a las cuentas anuales relativas a los ejercicios económicos 2010 a 2013, que debían atender a los requerimientos de la Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010.
- Los relativos a las cuentas anuales de los ejercicios 2014 a 2016, preparados conforme a las NIA-ES 700, 705 y 706.
- Los que acompañarán a las cuentas anuales de los ejercicios 2017 en adelante, que deberán cumplir, en esencia, las versiones revisadas de las anteriores NIA-ES, y la nueva NIA-ES 701.

Según las NIA-ES 700 y 705 revisadas, se mantienen los tradicionales tipos de opinión (Favorable o no modificada y Modificada, bien con salvedades, bien desfavorable o bien denegada), así como las circunstancias condicionantes de su emisión (incorrecciones materiales y limitaciones al alcance materiales), afectando las modificaciones a la estructura y contenido del informe, produciéndose en relación con el mismo tres tipos de modificaciones:

- La necesidad de preparar informes de auditoría con un contenido específico cuando la entidad auditada sea una EIP.
- Cambios de índole cualitativa, al alterarse el orden de presentación de los elementos en el informe.
- Modificaciones de tipo cuantitativo, motivadas tanto por la incorporación de nuevos elementos y el cambio de finalidad de otros como por la ampliación de la información requerida en algunos de los elementos ya existentes.

El objetivo de este trabajo es analizar en detalle la estructura del que será el futuro informe de auditoría, así como compararla con la que es su estructura actual, con el fin de identificar los principales cambios que se van a producir en el documento con el propósito de que sirva de guía tanto a auditores como a usuarios del mismo.

## 2. CONTENIDO MÍNIMO DEL INFORME SEGÚN LA LEGISLACIÓN AUDITORA

Como ya se indicó, con la LAC (2015) se produce el primer cambio sustancial al que deberán hacer frente los auditores de cuentas, la preparación de informes de auditoría que serán distintos en función de que la entidad auditada sea o no una EIP. Los auditores de dichas entidades están sujetos a mayores exigencias informativas pues deberán presentar:

- Un informe de auditoría de cuentas anuales, con el mismo contenido que el requerido a entidades no EIP al que deben añadirse informaciones adicionales a las que nos referiremos a continuación (art. 10 del Reglamento (UE) n.º 537/2014).
- Un informe adicional para el comité de auditoría u órgano equivalente de la EIP, en el que se explicará en mayor detalle el trabajo efectuado por el auditor (art. 11 del Reglamento (UE) n.º 537/2014).
- Un informe anual de transparencia, que tiene por objeto la divulgación en el sitio web de la sociedad auditora de sus características estructurales, de su sistema de control de calidad, del listado de clientes EIP del ejercicio anterior y declaraciones sobre sus políticas de independencia y competencia profesional (art. 13 del Reglamento (UE) n.º 537/2014).
- Asimismo, deberán en determinados casos entregar informes adicionales a las entidades supervisoras de las EIP (art. 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014).

La LAC (1988) recogía un contenido mínimo obligatorio para el informe de auditoría de cuentas anuales que ha sido modificado, y en concreto ampliado, únicamente en su última reforma. El **cuadro 1** siguiente sintetiza las precisiones que tanto la LAC inicial como la actualmente vigente establecen respecto a dicho contenido mínimo.

Cuadro 1. Evolución legal del contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales

LAC (1988) (art. 2)	LAC (2015)	
	Informes entidades no EIP (art. 5)	Informes de EIP (art. 35 LAC y 10 del Reglamento UE)
a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales auditadas, del marco normativo de información financiera aplicable, de quienes encargaron el	a) Se mantiene.	Se mantiene. Se añade: indicar la fecha de la designación y el periodo total de contratación ininterrumpida, incluyendo  .../...

LAC (1988) (art. 2)	LAC (2015)	
	Informes entidades no EIP (art. 5)	Informes de EIP (art. 35 LAC y 10 del Reglamento UE)
<p>.../...</p> <p>trabajo, y de sus destinatarios; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.</p>		<p>las renovaciones y nuevas designaciones de auditores legales o de sociedades de auditoría realizadas con anterioridad.</p>
<p>b) Descripción general del alcance de la auditoría, con referencia a las normas de auditoría aplicables y a los procedimientos previstos en las mismas que no se pudieron aplicar. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.</p>	<p>b) Se mantiene.</p>	
<p>c) La opinión del auditor sobre la razonabilidad de las cuentas, que podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.</p>	<p>e) Se mantiene. Se añade: La obligación de informar sobre las incertidumbres significativas relacionadas con la continuidad de la empresa hace referencia a las cuestiones que el auditor considere necesario enfatizar.</p>	
<p>d) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales.</p>	<p>f) Se mantiene. Se añade: el deber de opinar sobre si el contenido del informe de gestión es conforme al requerido por la normativa, indicando las incorrecciones materiales que se hayan detectado al respecto.</p>	
<p>e) Fecha y firma del auditor que lo realizó.</p>	<p>g) Se mantiene.</p>	
	<p>c) Se añade: Explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado para obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude. Descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales y resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos.</p>	
	<p>.../...</p>	

LAC (1988) (art. 2)	LAC (2015)	
	Informes entidades no EIP (art. 5)	Informes de EIP (art. 35 LAC y 10 del Reglamento UE)
.../...		
	d) Se añade: Declaración de que no se han prestado servicios incompatibles con la auditoría de cuentas.	La misma declaración a la que se debe añadir la identificación específica de todos los servicios adicionales prestados.
		Confirmación de la coherencia entre informe de auditoría e informe dirigido al comité de auditoría u órgano equivalente.
<b>Fuente:</b> elaboración propia a partir de LAC (1988) y LAC (2015).		

Como se puede apreciar en el cuadro 1, el contenido mínimo previsto en la LAC (1988) en esencia se mantiene y se ve afectado por tres tipos de modificaciones:

1. Las que añaden consideraciones al contenido mínimo existente, que en concreto son dos:
  - La referencia expresa al deber de recoger en el informe información acerca de las incertidumbres por continuidad. Esto ya se viene haciendo desde los informes de auditoría correspondientes al ejercicio 2010 por ser una obligación impuesta a los auditores desde la entrada en vigor de la Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010.
  - La necesidad de informar no solo sobre la concordancia entre cuentas anuales e informe de gestión, sino también de pronunciarse sobre la adecuación de su contenido a la normativa aplicable, exigido por primera vez en la LAC (2015).
2. Las que suponen la incorporación de nuevos elementos en el informe:
  - La obligación de describir los riesgos significativos identificados en el desarrollo de la auditoría.
  - La declaración expresa de que no se han prestado servicios incompatibles con el desempeño de la auditoría de cuentas.
3. Las precisiones adicionales requeridas en los informes de auditoría de las EIP:

- La necesidad de añadir detalles sobre su designación.
- El deber de incorporar a la declaración de independencia la relación de los servicios adicionales prestados a la entidad auditada y a empresas controladas por esta.
- El deber de confirmar la coherencia entre el informe de auditoría de cuentas anuales y el complementario a este que deben facilitar al comité de auditoría o equivalente de la entidad auditada.

Así pues, la LAC (2015) impone a los auditores nuevas exigencias informativas, acentuadas en el caso de las auditorías de EIP. Dichas exigencias tienen por objeto precisar en mayor medida el trabajo efectuado por el auditor incidiendo especialmente en destacar su independencia respecto de la entidad auditada.

Para trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, en concreto a las NIA-ES, tanto los nuevos requerimientos exigidos por la LAC (2015) y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 como las NIA revisadas por el IAASB, el ICAC ha sometido a información pública la Resolución de 15 de julio de 2016, que modifica, entre otras, las NIA-ES específicamente relativas al informe de auditoría (700, 705 y 706) a las que se añade una nueva NIA-ES 701 referente a la obligación de comunicar en el informe las cuestiones clave de la auditoría. Estas NIA-ES sustituirán a las existentes a partir de su entrada en vigor, que corresponderá a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros de ejercicios económicos que se inicien a partir de 17 de junio de 2016.

En los siguientes apartados se analizan los elementos que, conforme a las NIA-ES revisadas, configurarán los futuros informes de auditoría de cuentas anuales. Además se efectuará simultáneamente una comparación con los que constituyen los actuales elementos del documento a fin de resaltar los principales cambios que se van a producir en su estructura y contenido.

### 3. ELEMENTOS DEL INFORME DE AUDITORÍA EN LAS NIA-ES REVISADAS

La NIA 700 revisada delimita la estructura y contenido general del informe, de modo que continúa recogiendo los elementos básicos del mismo, es decir, aquellos que deben figurar en el informe en todo caso o de darse ciertas circunstancias. Del mismo modo, la NIA-ES 706 revisada continúa refiriéndose a los otros elementos del informe, pues alude a los párrafos de énfasis y otras cuestiones, cuya inclusión en el informe queda, con carácter general, a juicio del auditor.

El **cuadro 2** siguiente muestra los elementos que han de configurar el contenido del informe conforme a las NIA-ES vigentes y sus correspondientes versiones revisadas, actualmente sujetas a información pública y que marcarán el contenido del futuro informe.

Cuadro 2. Enumeración de los elementos del informe de auditoría de cuentas anuales

Informe actual	Futuro informe
<b>Elementos básicos (NIA-ES 700)</b>	<b>Elementos básicos (NIA-ES 700 revisada)</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Título del informe.</li> <li>2. Identificación de los destinatarios (y de quienes efectuaron el encargo).</li> <li>3. Párrafo introductorio.</li> <li>4. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.</li> <li>5. Responsabilidad del auditor.</li> <li>6. Opinión del auditor.</li> <li>7. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (párrafo sobre el informe de gestión).</li> <li>8. Firma del auditor.</li> <li>9. Fecha del informe de auditoría.</li> <li>10. Dirección y datos registrales del auditor.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Título del informe.</li> <li>2. Identificación de los destinatarios (y de quienes efectuaron el encargo).</li> <li>3. Opinión del auditor.</li> <li>4. Fundamento de la opinión.</li> <li>5. Incertidumbres por continuidad.</li> <li>6. Cuestiones clave en la auditoría.</li> <li>7. Otra información (informe de gestión y/u otra).</li> <li>8. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.</li> <li>9. Responsabilidad del auditor.</li> <li>10. Otras responsabilidades de información del auditor: Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.</li> <li>11. Nombre del auditor.</li> <li>12. Firma del auditor.</li> <li>13. Fecha del informe de auditoría.</li> <li>15. Dirección y datos registrales del auditor.</li> </ol>
<b>Otros elementos (NIA-ES 705 y 706)</b>	<b>Otros elementos (NIA-ES 706 revisada)</b>
<p>Párrafos de fundamento de la opinión modificada.</p> <p>Párrafos de énfasis.</p> <p>Párrafos sobre otras cuestiones.</p>	<p>Párrafos de énfasis.</p> <p>Párrafos sobre otras cuestiones.</p>
<b>Fuente:</b> elaboración propia a partir de las NIA-ES 700, 705 y 706 y sus versiones revisadas.	

Con la simple enumeración de los elementos ya se aprecia un primer cambio cuantitativo en el contenido del informe al que se incorporan nuevos elementos, en concreto las secciones de «Incertidumbres por continuidad», «Cuestiones clave en la auditoría» y «Otra información». También se observa como el párrafo de fundamento ha pasado de ser un elemento que solo existe en caso de emitirse una opinión modificada o distinta de la favorable a verse obligados los auditores a fundamentar en todo caso su opinión, aspecto en el que incidiremos en el apartado siguiente.

Asimismo, otra de las modificaciones recogidas en las NIA-ES revisadas es la que afecta al orden que estos elementos deben ocupar en el informe. Así, las NIA-ES iniciales establecen un

orden taxativo, excepto para los párrafos de otras cuestiones a los que se les permitía ocupar posiciones alternativas en función de su contenido. Por su parte, la versión revisada de la NIA-ES 700 matiza que debe respetarse en todo caso el orden de las dos primeras secciones del informe, «Opinión» y «Fundamento de la opinión». Para las restantes secciones indica que el orden también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación del mismo fuera necesaria para lograr una mejor comprensión por parte de los usuarios.

El **cuadro 3** recoge el orden de los elementos conforme a las NIA-ES y sus versiones revisadas. En el mismo se presentan entre paréntesis los elementos que no figurarían en todo caso en los informes y en la parte relativa a las NIA-ES revisadas se muestran de forma diferenciada los elementos que deben aparecer en los informes que correspondan a EIP y a entidades que no tengan esa condición. Asimismo, se añaden algunas cuestiones básicas sobre el contenido de los elementos que serán comentadas en detalle en el apartado siguiente dedicado a la descripción de los mismos.

Cuadro 3. Orden de los elementos en el informe

Informe actual (NIA-ES 700, 705 y 706)		Futuro informe (NIA-ES revisadas 700, 705 y 706)		Orden obligatorio	Orden recomendado
Título del informe		Título del informe			
Identificación de los destinatarios		Destinatarios			
<b>Párrafo introductorio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificación de la entidad auditada.</li> <li>• Integrantes de las cuentas anuales y periodo/s a que van referidas.</li> </ul>	Entidades no EIP	Entidades EIP	<p><b>Párrafo de opinión:</b> dos componentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Párrafo introductorio que recoge la denominación de la entidad auditada y de cada uno de los integrantes de las cuentas anuales del ejercicio auditado con la especificación del periodo de tiempo al que van referidas.</li> <li>• Párrafo de opinión.</li> </ul>	
<b>Responsabilidad de la dirección</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adecuada formulación de las cuentas anuales.</li> <li>• Implantación y mantenimiento de un buen control interno.</li> </ul>			<p><b>Párrafo de fundamento de la opinión:</b> pasa a estar presente en todos los informes incluido el favorable.</p>	
<b>Responsabilidad del auditor</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opinar sobre las cuentas anuales.</li> <li>• Cumplir las normas de auditoría.</li> <li>• Describir su trabajo.</li> <li>• Obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar la opinión.</li> </ul>			<p><b>Incertidumbres por continuidad adecuadamente reveladas</b></p>	
<b>(Párrafo de fundamento de la opinión modificada)</b>	Solo presente en opiniones distintas de la favorable y para explicar las causas y, de ser posible, cuantificar sus efectos sobre las cuentas anuales.			<p><b>Riesgos significativos de la auditoría (o voluntariamente «Cuestiones clave en la auditoría»)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Riesgos significativos.</li> <li>• Cualquier otra cuestión clave.</li> </ul>	<p><b>Cuestiones clave en la auditoría</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Riesgos significativos.</li> <li>• Cualquier otra cuestión clave.</li> </ul>
					.../...

Informe actual (NIA-ES 700, 705 y 706)		Futuro informe (NIA-ES revisadas 700, 705 y 706)	
Título del informe		Entidades no EIP	Entidades EIP
.../...			
<b>Opinión del auditor</b>		<b>Orden recomendado (cont.)</b>	
<b>(Párrafo de énfasis)</b>	Admisible en cualquier informe para reiterar información de la memoria que el auditor considera de especial relevancia.	(Párrafos de énfasis)	
<b>(Párrafo de otras cuestiones)</b>	Admisible en informe para clarificar aspectos referentes al trabajo del auditor	(Párrafos de otras cuestiones)	
<b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios o párrafo referente al informe de gestión</b>		Otra información	
Firma del auditor		Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros	
Fecha de emisión del informe		Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios	Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios
Dirección y datos registrales del auditor		Fecha de emisión	
Dirección y datos registrales del auditor		Nombre y firma del auditor	
Dirección y datos registrales del auditor		Dirección y datos registrales del auditor	
Fuente: elaboración propia a partir de NIA-ES y sus versiones revisadas.			

Como se observa en el cuadro 3, esta variación en el orden constituye un cambio cualitativo que afecta a la forma en que se presenta la información en el informe. En concreto se pasa de un enfoque de proceso, que comienza con la descripción del alcance del trabajo, la delimitación de las responsabilidades de las partes, la exposición de las razones que llevan a concluir en una opinión y la descripción de la misma, a un nuevo enfoque de resultado, donde se da prioridad a la descripción de la opinión emitida y su fundamento, con la obligación de informar también sobre las cuestiones clave del trabajo desempeñado y pasando aparentemente a un segundo plano la delimitación de las responsabilidades de las partes.

Tras esta primera aproximación al alcance de los cambios que se van a producir en los elementos de los futuros informes y al orden que estos deben ocupar, procedemos en los siguientes apartados a describir en detalle los elementos del informe conforme a las NIA-ES revisadas, haciendo hincapié en los principales cambios que se han producido respecto a sus redacciones originales.

### 3.1. ELEMENTOS BÁSICOS DEL INFORME CONFORME A LA NIA-ES 700 REVISADA. DESCRIPCIÓN Y PRINCIPALES CAMBIOS

La NIA-ES 700 revisada determina que el informe de auditoría de cuentas anuales será escrito y define los 14 elementos siguientes para el mismo:

1. **Título.** Al igual que establecía la NIA-ES en su versión inicial, el informe llevará un título que indique con claridad que se trata de un informe emitido por un auditor independiente.
2. **Destinatario.** Elemento que tampoco varía, el informe deberá identificar la persona o personas a las que vaya dirigido (normalmente los accionistas o socios de la entidad auditada) y, en caso de ser distintos, a quienes efectuaron el nombramiento del auditor.

A partir de aquí, al igual que ocurre en la actualidad, el informe irá estructurado en secciones o apartados que obligatoriamente deben ir precedidos de títulos específicos.

3. **Opinión del auditor.** Debe ser la primera sección del informe, llevará por título «Opinión» cuando esta sea favorable, u «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable (adversa)» o «Denegación (abstención) de opinión» según el tipo de opinión modificada que corresponda. Esta primera sección constará de dos componentes:
  - a) Un primer párrafo que recoge la denominación de la entidad auditada y de cada uno de los documentos integrantes de las cuentas anuales auditadas, con la especificación del periodo de tiempo al que van referidas.
  - b) Un segundo párrafo que contiene la opinión del auditor.

La consideración de este párrafo cambia respecto a la prevista en la normativa previa por dos motivos: (1) porque cambia su posición, pasando a ser la primera sección del informe y (2) porque se altera su contenido, pero únicamente porque pasa a incorporar como párrafo previo al de descripción de la opinión el denominado párrafo introductorio, que actualmente ocupa la primera posición en el informe. Luego respecto a este elemento solo se han producido dos cambios formales, su reubicación y la absorción de otro elemento que en la versión inicial de la norma se consideraba independiente.

4. **Párrafo de fundamento de la opinión.** Deberá ser el segundo párrafo que figure obligatoriamente en todo informe de auditoría, incluso en el favorable. Incluirá, con carácter general, la siguiente información<sup>1</sup>:
- a) Una manifestación de que el trabajo se ha efectuado conforme a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.
  - b) Una referencia a la sección del informe en la que se describen en detalle las responsabilidades del auditor.
  - c) Una declaración del cumplimiento de los requerimientos de independencia y ética que se le exigen al auditor en la LAC y normativa de desarrollo.
  - d) Una manifestación de si el auditor considera que la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar su opinión.
  - e) Cuando la opinión sea modificada el párrafo llevará por título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)» o «Fundamento de la denegación (abstención) de opinión», según corresponda, e incluirá una descripción y, si es factible, cuantificación de las circunstancias que motivaron la opinión modificada.

En relación con lo que establece la redacción original de la NIA-ES se han producido los siguientes cambios en este elemento del informe:

- Su obligada presencia en todos los informes, cuando en la actualidad existe únicamente en caso de que el auditor decida emitir una opinión distinta de la favorable.
- Su reubicación, pasando de estar colocado sobre el párrafo de opinión cuando esta sea modificada, a figurar como segundo párrafo en todos los informes con independencia de la opinión que contengan.
- Se incrementa su contenido por dos motivos. Por un lado, pasa a incorporar información que anteriormente se recogía en el párrafo de responsabilidad del auditor, tratándose

<sup>1</sup> En el caso especial de que el auditor emita un informe con opinión denegada los apartados a) y c) se trasladan a la sección de descripción de las responsabilidades del auditor y no se hará referencia a la obtención de evidencia suficiente y adecuada (apartados 26, 28 y A25 de la NIA-ES 705 revisada).

por tanto de un cambio formal como el ya indicado para el párrafo de opinión. Pero, por otro, amplía su contenido informativo, al exigirse por primera vez que el auditor realice en su informe una declaración expresa de su independencia y ética profesional.

Como ya se indicó, el orden de las secciones «Opinión» y «Fundamento de la opinión» debe respetarse en todo caso. La NIA-ES 700 revisada recoge también los elementos que se describen a continuación, presentándolos en el orden siguiente que, según la propia norma, también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo contribuya a una mejor comprensión por parte de los usuarios.

- 5. Incertidumbre material en relación con la empresa en funcionamiento.** Este elemento deberá incorporarse al informe cuando se den las circunstancias previstas en la NIA-ES 570 revisada «Empresa en funcionamiento». Según dicha norma, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la adecuada utilización del principio de empresa en funcionamiento por parte de la entidad auditada y concluir si existen incertidumbres que puedan generar dudas significativas e informar de conformidad con dicha NIA.

Si el auditor concluye que es adecuada la aplicación del principio, pero existen incertidumbres significativas sobre la continuidad de la empresa y se da la circunstancia de que esta las revela adecuadamente en sus estados financieros, incluirá en su informe esta sección titulada «Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento» en la que remitirá a la nota explicativa de los estados financieros donde la empresa revela tal información y manifestará que esta circunstancia no modifica su opinión.

Las incertidumbres por continuidad de la entidad auditada adecuadamente reflejadas por la empresa ya son un elemento contemplado en la NIA-ES 706 original. En concreto, según esa norma tienen la consideración de párrafo de énfasis que obligatoriamente debe ser incluido por el auditor en su informe a continuación del párrafo de opinión y sin que afecte a la misma.

Por tanto, no se trata de un elemento nuevo, sino de un elemento que ha pasado a tener entidad propia, perdiendo su anterior consideración de párrafo de énfasis y reubicando su posición en el informe.

- 6. Cuestiones clave de la auditoría.** Este componente sí que constituye una verdadera ampliación en el contenido del informe de auditoría pues es un nuevo apartado que deben pasar a incorporar los informes de auditoría de todas las entidades a consecuencia de lo establecido en la nueva NIA-ES 701, «Comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente».

La NIA-ES 701 define las cuestiones clave como aquellas que a juicio del auditor han sido de mayor significatividad en la auditoría del periodo actual. El propósito de la comunicación de

estas cuestiones es, según la propia norma, mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar mayor transparencia sobre el trabajo realizado, además también puede ayudar a los usuarios a conocer mejor la entidad auditada y aquellas áreas de sus estados financieros en las que la dirección aplica juicios significativos.

El auditor determinará entre las siguientes cuestiones, comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad, aquellas que considera que son de mayor significatividad en relación con la auditoría del ejercicio actual y procederá a su comunicación en el informe de auditoría como cuestiones clave:

- a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material o los riesgos significativos identificados.
- b) Los juicios significativos del auditor en aquellas áreas que han requerido la realización de juicios significativos por parte de la dirección, incluyendo las estimaciones contables en las que existe un alto grado de incertidumbre en la estimación.
- c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos ocurridos en el periodo, como las transacciones significativas con partes vinculadas, las ajenas al curso normal del negocio o las que resulten inusuales.

Como precisiones respecto al contenido de esta sección la norma señala:

1. Que en las auditorías de las entidades no EIP solo será obligatoria la comunicación de las cuestiones clave referenciadas en el apartado a) y en tal caso la sección se denominaría «Riesgos más significativos» en lugar de «Cuestiones clave». No obstante, voluntariamente podrán tenerse en cuenta las circunstancias descritas en los apartados b) y c).
2. Aunque las salvedades causantes de opiniones modificadas y las incertidumbres significativas por continuidad adecuadamente reveladas son por su naturaleza e incidencia cuestiones clave, su entidad hace que esté prevista su presentación individualizada en el informe, en las ya comentadas secciones de fundamento de la opinión y de empresa en funcionamiento, respectivamente. Por ello, en la sección de «Cuestiones clave» no se describen sino que solo se remite a sus correspondientes secciones (apartado 15).
3. La sección «Cuestiones clave» (o en su caso «Riesgos más significativos») es, en principio, obligatoria en todo informe<sup>2</sup>, pues en el caso de que el auditor determine que no hay cuestiones clave que comunicar o que las únicas son las detalladas en

<sup>2</sup> No obstante, cuando la opinión recogida en el informe sea denegada, la NIA-ES 705 revisada (apartado A26) prohíbe al auditor comunicar cuestiones clave, a menos que así lo requieran disposiciones legales o reglamentarias, por considerar que la comunicación de cualquier otra cuestión clave distinta de las que originaron la denegación de opinión podría dar a entender a los usuarios que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con esas cuestiones.

el párrafo de fundamento o en el de empresa en funcionamiento la sección «Cuestiones clave» incluirá una afirmación en este sentido (apartado 16)<sup>3</sup>.

7. **Otra información.** La NIA-ES 700 revisada indica que el auditor informará de la otra información que acompañe a las cuentas anuales auditadas en una sección separada de su informe de conformidad con la NIA 720 revisada, «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información». El alcance de dicha NIA matiza que el término «otra información» afecta únicamente a aquella que la entidad auditada presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por disposiciones legales o reglamentarias<sup>4</sup>. Conforme a esta definición dentro de la otra información se englobaría el informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales de las sociedades de capital.

Cuando exista otra información acompañando a las cuentas anuales, el informe de auditoría incluirá esta sección titulada «Otra información» (u «Otra información: informe de gestión» si este es el único integrante de la misma).

Conforme a la NIA-ES 720 revisada el objetivo del auditor no es opinar sobre la otra información, sino considerar si existen incongruencias entre la misma y los estados financieros o incorrecciones en la otra información, pues tales hechos podrían menoscabar la credibilidad de los estados financieros, e informar adecuadamente de estas circunstancias. La sección «Otra información» incluirá, con carácter general<sup>5</sup>:

- Una declaración de que la dirección es la responsable de la otra información.
- La identificación de la otra información obtenida por el auditor.
- Una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y que no expresa opinión sobre esta.

<sup>3</sup> Sin embargo, la NIA-ES 706 revisada, a la hora de describir el posicionamiento en el informe de los párrafos de énfasis y otras cuestiones hace referencia a la posibilidad de que no exista sección «Cuestiones clave» (apartado A16) y además recoge en su anexo 4 un ejemplo de informe de auditoría sin sección de «Cuestiones clave». Esta aparente contradicción en el contenido de NIA requiere ser clarificada.

<sup>4</sup> La norma matiza que también podrá aplicarse voluntariamente en aquellas situaciones excepcionales en las que otra información acompañe a las cuentas anuales por razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros regulados.

<sup>5</sup> En el caso de que el auditor emita un informe con opinión denegada la NIA-ES 705 revisada (apartado A26) prohíbe, salvo que disposiciones legales o reglamentarias así lo exijan, la inclusión en el mismo del apartado «Otra información» por cuanto la inclusión del mismo resultaría incongruente con la abstención de opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

- Una descripción de las responsabilidades del auditor respecto a la otra información.
- Una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar respecto a la otra información o, de existir, una descripción de las incorrecciones materiales detectadas y no corregidas.

En relación con el informe de gestión deben cumplirse los requerimientos del artículo 5.1 f) de la LAC debiendo pronunciarse sobre dos aspectos:

- a) Su concordancia con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio.
- b) Sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.

Los principales cambios de la NIA-ES 720 revisada que han tenido efecto en la redacción del informe de auditoría de cuentas anuales son:

- En la NIA-ES 700 inicial, el informe de gestión se trataba de forma separada a la otra información. Debiendo figurar en el informe de auditoría de cuentas anuales un último párrafo relativo al mismo y denominado «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios». Conforme a la NIA-ES 700 revisada, el informe de gestión se considerará conjuntamente con cualquier otra información presentada por la entidad auditada y se hará referencia a toda la otra información en esta sección del informe. Además, las exigencias informativas respecto al informe de gestión se amplían, al requerir al auditor que se pronuncie no solo sobre su concordancia con las cuentas anuales sino también respecto a la de su contenido con la normativa aplicable.
- La sección titulada «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» sigue existiendo, pero su contenido ya no hace referencia al informe de gestión, como en la NIA-ES 700 inicial, sino a otras responsabilidades que asuma el auditor, como indicaremos más adelante.

**8. Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros.** En esta sección el auditor manifestará que la dirección de la entidad auditada es responsable de:

- a) La formulación de los estados financieros de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones materiales por fraude o error.
- b) La valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la adecuada revelación en los estados financieros de las cuestiones relacionadas con dicho principio, caso de ser necesaria.

- c) Si la entidad auditada cuenta con responsables de la supervisión del proceso de formulación de la información financiera (como la comisión de auditoría u órganos equivalentes) los identificará y en este caso el título de la sección se referirá también a los mismos.

En la NIA-ES 700 inicial este párrafo era el segundo del informe y solo contenía el primero de los ítems informativos requeridos en su versión revisada. Luego este elemento se reubica y además amplía su contenido al clarificar en mayor medida las responsabilidades del cliente.

#### 9. **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.** En esta sección del informe de auditoría el auditor:

- a) Manifestará que sus objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material y emitir un informe que contenga su opinión.
- b) Aclarará que la seguridad razonable implica un alto grado de seguridad, pero no garantiza la total detección de incorrecciones materiales.
- c) Manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o a error describiendo que se considera que son materiales cuando sean susceptibles de influir en las decisiones de los usuarios y proporcionará una definición de la importancia relativa.
- d) Manifestará que aplica su juicio profesional manteniendo una actitud de escepticismo profesional.
- e) Describirá en qué consiste la auditoría indicando que son sus responsabilidades: (i) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos para responder a los mismos y obtener evidencia para fundamentar su opinión. (ii) Conocer el control interno a fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados y no para opinar sobre su eficacia. (iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas, la razonabilidad de las estimaciones contables y de la información revelada. (iv) Concluir sobre la adecuada utilización del principio de empresa en funcionamiento. (v) Evaluar la adecuada presentación de los estados financieros.
- f) En auditorías de estados financieros de grupos matizar las responsabilidades del auditor del grupo.
- g) También manifestará: (i) que se comunica con los responsables de gobierno de la entidad y en el caso de auditorías de entidades de interés público manifestará también (ii) que proporciona a los responsables de gobierno de la entidad una declaración del cumplimiento del deber de independencia y demás requerimientos de ética y (iii) que el auditor ha determinado cuáles son las «cuestiones clave» a recoger en el informe de auditoría.

Este es el componente que más ha cambiado en el informe, no solo por su cambio de posición sino por la ostensible ampliación de la comunicación del alcance de las responsabilidades del auditor. Habida cuenta de lo extenso de su contenido, la NIA-ES 700 revisada permite al auditor optar por dos posibles ubicaciones en el informe:

- En el cuerpo del documento en la sección indicada, o
- Como anexo al informe, en cuyo caso se mantiene la sección en el informe para remitir al mismo.

En nuestra opinión, dado que el contenido de la sección es muy amplio y únicamente reproduce, sin añadir ninguna consideración adicional, las responsabilidades del auditor recogidas en la normativa reguladora, su incorporación a modo de anexo contribuirá a la mejor presentación y más fácil manejo del documento, pues solo será necesaria la lectura del mismo para aquellos usuarios que precisen aclarar las responsabilidades del auditor.

10. **Otras responsabilidades de información.** Esta sección deberá incluirse como la última del informe, con el título «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios»<sup>6</sup>, siempre que el auditor cumpla con otras responsabilidades de información además de las específicamente requeridas en las NIA. En concreto, deberá existir en todo caso en los informes de auditoría de cuentas anuales relativos a EIP, en los que contendrá, al menos, tres apartados titulados:

- «Informe adicional para la comisión de auditoría», donde el auditor confirmará que la opinión del informe de auditoría es coherente con lo que se recoge en este informe adicional.
- «Periodo de contratación» que, para dar cumplimiento a lo requerido en el artículo 10.2 b) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, indicará la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida del auditor, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.
- «Servicios prestados» en el que, igualmente de conformidad con el artículo 10.2 b) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, se indicarán todos los otros servicios que se hayan prestado a la entidad auditada de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros.

Como ya se indicó, el elemento «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» ya existía en la NIA-ES 700 inicial, sin embargo su contenido ha variado, pues en dicha

---

<sup>6</sup> Su presencia en el informe implica que el título «Informe de auditoría independiente de cuentas anuales» lleve como subtítulo «Informe sobre las cuentas anuales».

norma su finalidad era que el auditor se pronunciase acerca de la concordancia entre cuentas anuales e informe de gestión. Conforme a la NIA-ES 700 revisada la información relativa al informe de gestión se reubica a la sección «Otra información», reservándose esta última sección del documento para informar sobre otros requerimientos exigidos al auditor y cobrando especial relevancia en los informes de auditoría de EIP, donde su presencia es obligada al estar este sujeto a tales exigencias por la LAC y el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

11. **Nombre del socio del encargo.** Se incluirá el nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe.

Los restantes elementos se mantienen sin variaciones respecto a la NIA-ES 700 inicial:

12. **Firma del auditor.** Conforme a la LAC (2015, arts. 5.3 y 11.3) el informe de auditoría de cuentas anuales será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá estar firmado por estos. La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad para realizar la auditoría y para firmar el informe en su nombre.
13. **Dirección del auditor.** Deberá figurar en el informe el domicilio profesional o social del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y sus números de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
14. **Fecha del informe.** No será anterior a la fecha en que el auditor haya obtenido la evidencia en la que basar su opinión y delimita su responsabilidad respecto a la revisión de hechos posteriores.

### 3.2. OTROS ELEMENTOS EN EL INFORME: PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y DE OTRAS CUESTIONES (NIA-ES 706 REVISADA). DESCRIPCIÓN Y PRINCIPALES CAMBIOS

La NIA-ES 706 revisada define estas comunicaciones que el auditor puede considerar necesario incorporar a su informe en los mismos términos que lo hacía su redacción original:

- **Párrafo de énfasis.** Párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios los comprendan adecuadamente. Como ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis señala, entre otros: incertidumbres significativas adecuadamente reveladas en los estados financieros,

en todo caso distintas a las que afectan al principio de empresa en funcionamiento, o catástrofes graves con efecto significativo en la situación financiera de la entidad.

- **Párrafo sobre otras cuestiones.** Incluido en el informe de auditoría para referirse a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Continúan siendo, por tanto, componentes del informe que no afectan a la opinión del auditor y que mantienen su consideración inicial de «Otros elementos» por cuanto, con carácter general, su inclusión en el informe queda a juicio del auditor<sup>7</sup>.

Las principales novedades que se producen en relación con estos elementos son las relativas a su ubicación en el informe. En la versión original de la NIA-ES 706 se delimitaba claramente su posicionamiento, los de énfasis se colocaban inmediatamente a continuación del párrafo de opinión y los de otras cuestiones se situaban debajo del párrafo de opinión y, de existir, de los de énfasis<sup>8</sup>.

Sin embargo, la versión revisada de la norma confiere mayor arbitrariedad al auditor, señalando que la ubicación de estos componentes en el informe depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios en comparación con los otros elementos básicos del informe.

A pesar de lo anterior, la norma sí da orientaciones sobre las posibles ubicaciones de estos componentes, señalando que los párrafos de énfasis se podrán situar inmediatamente antes o inmediatamente después de la sección «Cuestiones clave», atendiendo al juicio del auditor respecto a la significatividad de la información enfatizada.

Para los párrafos de otras cuestiones la norma señala dos posibles posiciones según el contenido de la información que comuniquen:

- Si pretenden llamar la atención sobre cuestiones relacionadas con otras responsabilidades de información recogidas en el informe, el párrafo de otras cuestiones puede incluirse en la sección «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>7</sup> La NIA-ES 706 revisada incorpora como anexo la relación de NIA-ES que exigen la incorporación de párrafos de énfasis (NIA-ES 210, «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría» y NIA-ES 560, «Hechos posteriores al cierre») o de otras cuestiones (NIA-ES 560, «Hechos posteriores al cierre», NIA-ES 710, «Información comparativa» y NIA-ES 720, «Responsabilidades del auditor respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados»).

<sup>8</sup> Si bien esta es la posición habitual de estos párrafos, la NIA-ES 706 ofrece distintas posiciones alternativas atendiendo al contenido de la información que pretenden transmitir. No obstante, en todas ellas se sitúan a continuación del párrafo de opinión y, de existir, de los de énfasis.

- Cuando afecten a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión del informe pueden incluirse como una sección separada, a continuación del informe de auditoría sobre estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

Sin embargo, si bien no se recoge en el texto de la norma, en un ejemplo de informe con párrafo de otras cuestiones recogido en el anexo 3 de la misma se sitúa este párrafo debajo de las «Cuestiones clave». Entendemos que, por comparación con la versión original de la norma, esta sería su ubicación general, quedando por matizar, como hacía esa versión, que en caso de existir también párrafos de énfasis que el auditor hubiese decidido incorporar debajo de las «Cuestiones clave» el párrafo de otras cuestiones se situaría a continuación de estos.

Para concluir a modo de síntesis, recogemos en el **cuadro 4** un resumen comparado de la estructura y contenido de los informes de auditoría actuales y futuros en el que se aprecian tanto la reordenación de los elementos como los cambios en la composición del documento.

Cuadro 4. Resumen de los principales cambios

NIA-ES 700, 705 y 706		NIA-ES revisadas 700, 705 y 706 + NIA 701	
Título del informe		Título del informe	
Identificación de los destinatarios		Identificación de los destinatarios	
<b>Párrafo introductorio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificación de la entidad auditada.</li> <li>• Integrantes de las cuentas anuales y periodo/s a que van referidas.</li> </ul>	<b>Párrafo opinión</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contenido del párrafo introductorio.</li> <li>• Opinión del auditor.</li> </ul>
<b>Responsabilidad de la dirección</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adecuada formulación de las cuentas anuales.</li> <li>• Implantación y mantenimiento de un buen control interno.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasa a estar presente en todos los informes incluido el favorable. Incluirá:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>– Manifestación de que el trabajo se realizó conforme a la normativa auditora.</li> <li>– Remisión al nuevo apartado de descripción de responsabilidad del auditor.</li> <li>– Declaración de independencia del auditor (NUEVO).</li> <li>– Referencia a la obtención de evidencia suficiente y adecuada para fundamentar la opinión.</li> <li>– En opiniones modificadas incorporará párrafo/s para describir las causas y, de ser posible, cuantificar sus efectos sobre las cuentas anuales.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Responsabilidad del auditor</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opinar sobre las cuentas anuales.</li> <li>• Cumplir las normas de auditoría.</li> <li>• Describir su trabajo.</li> <li>• Obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar la opinión.</li> </ul>	<b>Párrafo de fundamento de la opinión</b>	
<b>Párrafo de fundamento de la opinión modificada</b>	Solo presente en opiniones distintas de la favorable y para explicar las causas y, de ser posible, cuantificar sus efectos sobre las cuentas anuales.	<b>Empresa en funcionamiento</b>	Deja de ser un énfasis obligatorio para convertirse en esta sección obligatoria cuando existan incertidumbres por continuidad adecuadamente reveladas en los estados financieros.
			.../...

<p>NIA-ES 700, 705 y 706</p>	<p>NIA-ES revisadas 700, 705 y 706 + NIA 701</p>
<p>Título del informe</p>	<p>Título del informe</p>
<p>Identificación de los destinatarios</p>	<p>Identificación de los destinatarios</p>
<p>.../...</p>	<p>...</p>
<p><b>Párrafo de opinión</b></p> <p>Énfasis: admisible en cualquier informe para reiterar información de la memoria que el auditor considera de especial relevancia. Se sitúa debajo del párrafo de opinión. Obligatorio en caso de existir incertidumbres por continuidad adecuadamente reveladas.</p> <p>Otras cuestiones: admisible en informe para clarificar aspectos referentes al trabajo del auditor. Se admiten distintas posiciones en función de su contenido, pero siempre debajo del párrafo de opinión y, de existir, de los de énfasis.</p> <p>En ocasiones su presencia es requerida por las NIA-ES, como los énfasis relativos a incertidumbres por continuidad adecuadamente reveladas.</p>	<p><b>Cuestiones clave en la auditoría</b></p> <p>Apartado nuevo y obligatorio en todas las auditorías.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Para EIP se comunicarán riesgos más significativos de incorrección material y otras cuestiones que el auditor haya considerado clave.</li> <li>• Para entidades no EIP solo existe el deber de comunicar los riesgos más significativos de incorrección material.</li> </ul>
<p><b>Párrafos de énfasis y de otras cuestiones</b></p>	<p><b>Párrafos de énfasis y de otras cuestiones</b></p> <p>Mantienen contenido y finalidad. Se admiten posiciones alternativas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Énfasis: pueden ir delante o detrás de cuestiones clave en función de la significación que les atribuya el auditor.</li> <li>• Otras cuestiones: pueden situarse en función de su contenido, (1) detrás de cuestiones clave, y de existir, de énfasis, (2) como parte del informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios o (3) como sección separada debajo de este último.</li> </ul>
<p>...</p>	<p>.../...</p>

NIA-ES 700, 705 y 706	NIA-ES revisadas 700, 705 y 706 + NIA 701
Título del informe	Título del informe
Identificación de los destinatarios	
.../...	
<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios</b></p> <p>Párrafo relativo al informe de gestión en el que el auditor se pronunciaba acerca de la concordancia entre su contenido y el de las cuentas anuales.</p>	<p><b>Otra información</b></p> <p>Sección obligatoria cuando la entidad auditada acompañe sus cuentas anuales de otra información, entre la que se incluye el informe de gestión respecto al cual se exige pronunciamiento acerca de la concordancia de su contenido con cuentas anuales y con los requerimientos normativos aplicables.</p>
<p><b>Firma del auditor</b></p> <p><b>Dirección y datos registrales del auditor</b></p> <p><b>Fecha de emisión del informe</b></p>	<p>Se mantienen las relativas a la formulación de las cuentas anuales y el control interno.</p> <p>Se añaden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Valoración de la continuidad de la empresa.</li> <li>• Identificación de supervisores de información financiera, caso de existir.</li> </ul>
	<p><b>Responsabilidades del auditor</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es el apartado que más amplía su contenido al tener el auditor que detallarlas expresamente en mucha mayor medida.</li> <li>• La sección puede pasar a recogerse como anexo al informe</li> </ul>
	<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambia su finalidad, pues ya no hace referencia al informe de gestión.</li> </ul> <p>.../...</p>

NIA-ES 700, 705 y 706	NIA-ES revisadas 700, 705 y 706 + NIA 701				
Título del informe	Título del informe				
Identificación de los destinatarios	Identificación de los destinatarios				
.../...	<table border="1"> <tr> <td> <p><b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios (cont.)</b></p> </td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sección obligatoria en informes de auditoría de EIP al exigir la legislación tales requerimientos a sus auditores.</li> <li>• En entidades que no sean EIP solo existirá si se le formulan al auditor tales requerimientos.</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <p><b>Nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe</b>  <b>Firma del auditor</b>  <b>Dirección y datos registrales del auditor</b>  <b>Fecha del informe de auditoría</b></p> </td> </tr> </table>	<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios (cont.)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sección obligatoria en informes de auditoría de EIP al exigir la legislación tales requerimientos a sus auditores.</li> <li>• En entidades que no sean EIP solo existirá si se le formulan al auditor tales requerimientos.</li> </ul>	<p><b>Nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe</b>  <b>Firma del auditor</b>  <b>Dirección y datos registrales del auditor</b>  <b>Fecha del informe de auditoría</b></p>	
<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios (cont.)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sección obligatoria en informes de auditoría de EIP al exigir la legislación tales requerimientos a sus auditores.</li> <li>• En entidades que no sean EIP solo existirá si se le formulan al auditor tales requerimientos.</li> </ul>				
<p><b>Nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe</b>  <b>Firma del auditor</b>  <b>Dirección y datos registrales del auditor</b>  <b>Fecha del informe de auditoría</b></p>					
<p><b>Fuente:</b> elaboración propia a partir de NIA-ES 700, 705 y 706 y sus versiones revisadas.</p>					

## 4. CONCLUSIONES

Las versiones revisadas de las NIA-ES relativas a informes de auditoría, sometidas a información pública mediante Resolución del ICAC de 15 de julio de 2016, redundarán en profundos cambios en la estructura y contenido de los informes de auditoría que acompañarán a las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios económicos 2017 y sucesivos. Dichos cambios son de naturaleza tanto cualitativa como cuantitativa, permaneciendo invariables tanto los posibles tipos de opinión como sus factores determinantes.

En términos cualitativos cabe destacar el cambio en el orden de presentación de las secciones del informe. En este sentido, se pretende pasar del enfoque actual centrado en el proceso, que comienza con la descripción del alcance del trabajo, la delimitación de las responsabilidades de las partes, la exposición de las razones que llevan a concluir en una opinión y la descripción de la misma, a un nuevo enfoque de resultado, donde se da prioridad a la descripción de la opinión emitida y su fundamento, quedando en segundo término la delimitación de las responsabilidades de las partes.

En lo que a cambios de naturaleza cuantitativa se refiere destacan dos: (1) La necesidad de preparar informes de auditoría diferenciados cuando la entidad auditada sea una EIP y (2) los cambios en la composición del documento.

Con respecto a la primera cuestión, es la primera vez que, debido a la existencia de un marco normativo diferenciado para las EIP, la naturaleza de la entidad auditada condiciona la cantidad de información a divulgar por el auditor. En concreto, los informes de auditoría de las EIP tendrán el mismo contenido que el del resto de entidades al que se añadirá información relativa al periodo de contratación, a los otros servicios prestados a la entidad auditada y una confirmación de la coherencia entre el contenido del informe de auditoría y el informe adicional que deben suministrar a la comisión de auditoría u órgano equivalente de la entidad auditada. Además, se exige la comunicación de todas las «Cuestiones clave» de la auditoría y no solo de los riesgos significativos, como ocurrirá en las auditorías de las entidades que no sean EIP.

Por su parte, los cambios que afectarán a la composición del informe son:

- La incorporación de una nueva sección dedicada a la descripción de «Cuestiones clave de la auditoría» (riesgos significativos para entidades no EIP), cuyo propósito es incrementar el valor comunicativo del documento al aportar mayor transparencia al trabajo realizado.
- El cambio de finalidad de la sección «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios», que dejará de cumplir con su función actual de recoger el pronunciamiento del auditor acerca de la concordancia entre el informe de gestión y las cuentas anuales a las que acompaña, cosa que continuará haciéndose de forma más extensa en la sección denominada «Otra información», para pasar a informar de aquellos requerimientos que, además de los expresamente exigidos por las NIA,

recaigan sobre el auditor, resultando por ello de obligada presencia en los informes de auditoría de EIP.

- Hay secciones que pasan a tener entidad propia y otras que la pierden. En concreto, las incertidumbres por continuidad, que dejan de ser un párrafo de énfasis obligatorio para ser una sección independiente, y el actual párrafo introductorio del informe, que pasará a integrarse en el párrafo de opinión.
- Y, finalmente, hay elementos que amplían considerablemente la información que deben comunicar. Tal es el caso del párrafo de fundamento de la opinión del auditor, que además deberá estar presente en todos los informes y no solo en los modificados, y de las secciones relativas a las responsabilidades de la dirección y sobre todo del auditor, dándose para esta última la opción de que, dada la extensión de su tamaño, pueda presentarse a modo de anexo del informe.

Así pues, si bien el cambio de orden en la presentación del documento parecía relegar a un segundo plano la información relativa a la descripción del trabajo o de las responsabilidades de las partes, el análisis de los cambios de índole cuantitativa desdice ese pronóstico pues, por un lado, los nuevos elementos que se incorporan al informe lo hacen precisamente con la finalidad de incrementar el valor comunicativo del documento y, por otro, entre los que amplían la cantidad de información a revelar el que lo hace en mayor medida es la sección que describe las responsabilidades del auditor.

En definitiva, los nuevos informes de auditoría pasarán a ser documentos de mayor extensión que los actuales, tendrán un contenido ampliado cuando la entidad auditada tenga la consideración de EIP y presentarán la información dando prioridad a la comunicación del resultado, pero sin menoscabar la descripción del proceso al que aportarán mayor grado de transparencia.

## Bibliografía

Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.

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.

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

Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas (BOE de 15 de julio).

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, y el texto refundido de la Ley de sociedades anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria (BOE de 1 de julio).

Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas (BOE de 21 de julio).

NIA-ES 570 (revisada), «Empresa en funcionamiento» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros» (BOICAC n.º 95).

NIA-ES 700 (revisada), «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 701, «Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 95).

NIA-ES 705 (revisada), «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 706, «Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 95).

NIA-ES 706 (revisada). Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente» (BOICAC n.º 106).

NIA-ES 720 (revisada), «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información» (BOICAC n.º 106).

Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE

Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC n.º 4).

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 (BOICAC n.º 36).

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) (BOICAC n.º 95).

Resolución de 15 de julio de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805; así como la incorporación de una nueva NIA-ES, la 701, y la modificación del glosario de términos (BOICAC n.º 106).