

NIA-ES 700. FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

La NIA-ES 700 establece los criterios a seguir en la forma, estructura, contenido y casuística del informe de auditoría con opinión no modificada (actualmente denominada opinión favorable u opinión limpia), en el que el auditor resume de manera sistemática los estados financieros auditados, la responsabilidad de la entidad auditada, su responsabilidad como auditor y su opinión.

Palabras claves: opinión no modificada, marco de imagen fiel, marco de cumplimiento e informe de auditoría.

ISA 700. FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

The NIA-ES 700 establishes the criteria to be followed in the shape, structure, content and Casuistry of the audit report with unmodified opinion (currently known as favourable opinion or clean opinion), in which the auditor summarizes systematically audited financial statements, the responsibility of the audited entity, its responsibility as auditor and his opinion.

Keywords: unmodified opinion, fair presentation framework, compliance framework and auditor's report.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 700
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivos
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 700, que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirá siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La actual NTA, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), ya recoge sustancialmente el espíritu y el contenido de las tres NIA que regulan la emisión del informe de auditoría: la NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros», la NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente» y la NIA-ES 706, «Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente».

Por ese motivo, las diferencias con la normativa vigente se circunscriben fundamentalmente a aspectos formales de presentación y a facilitar más información en el informe de auditoría que actualmente no forma parte, de manera explícita, del contenido del informe, pero sí de la normativa que regula la actividad de auditoría.

Desde un punto formal o estructural, se plantean las siguientes novedades:

- Lo que denominaríamos actualmente párrafo de alcance, ampliado en información, se divide en tres apartados:

- Apartado introductorio.
- Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.
- Apartado sobre la responsabilidad del auditor.
- Se diferencian en un subapartado específico las necesidades de información impuesta por legislación diferente a la propia norma (párrafo actual del informe de gestión).

Por lo que se refiere a la mayor información aportada, afecta sustancialmente a los apartados «Apartado introductorio» y «Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», y se refiere al cumplimiento de obligaciones del auditor y la entidad auditada; que como se ha indicado actualmente ya viene establecida en la normativa correspondiente (cumplimiento de ética, responsabilidad del control interno...), pero no hay obligación de plasmarlo en el propio informe del auditor.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 700

La NIA-ES 700, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

- **Introducción:** establece el alcance de la norma.
- **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
- **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
- **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
- **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance del contenido regulatorio los siguientes aspectos:

- Trata la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros que está auditando.
- Establece la estructura y contenido del informe de auditoría cuando se están auditando estados financieros globalmente considerados (en contraposición con la

- Apartado introductorio.
 - Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.
 - Apartado sobre la responsabilidad del auditor.
- Se diferencian en un subapartado específico las necesidades de información impuesta por legislación diferente a la propia norma (párrafo actual del informe de gestión).

Por lo que se refiere a la mayor información aportada, afecta sustancialmente a los apartados «Apartado introductorio» y «Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», y se refiere al cumplimiento de obligaciones del auditor y la entidad auditada; que como se ha indicado actualmente ya viene establecida en la normativa correspondiente (cumplimiento de ética, responsabilidad del control interno...), pero no hay obligación de plasmarlo en el propio informe del auditor.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 700

La NIA-ES 700, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

- **Introducción:** establece el alcance de la norma.
- **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
- **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
- **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
- **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance del contenido regulatorio los siguientes aspectos:

- Trata la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros que está auditando.
- Establece la estructura y contenido del informe de auditoría cuando se están auditando estados financieros globalmente considerados (en contraposición con la

NIA-ES 805 que se refiere a una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero) y el auditor emite una opinión no modificada (opinión favorable o limpia).

Estos aspectos se complementan con lo dispuesto en la NIA-ES 705 y la NIA-ES 706 anteriormente mencionadas.

3.2. OBJETIVOS

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma establece como objetivos los siguientes:

- Que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros auditados, que esté soportada por las conclusiones obtenidas en las pruebas de auditoría realizadas.
- Que el auditor exprese con claridad su opinión, en un informe escrito.

3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Estados financieros con fines generales:** los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales (a efectos prácticos, con carácter general, son los estados financieros referidos a las cuentas anuales individuales, las cuentas anuales consolidadas y los estados financieros intermedios).
- **Marco de información con fines generales:** un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un «marco de imagen fiel» o «marco de cumplimiento»

El marco de imagen fiel exige el cumplimiento de sus requerimientos, pero, para alcanzar la imagen fiel, permite dar información adicional a la legalmente exigida o bien, en circunstancias excepcionales, posibilita el incumplimiento de alguno de sus requerimientos. El marco de cumplimiento exige sin excepciones, el cumplimiento de sus requerimientos.

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

3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado, la norma regula la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros que está auditando, los tipos de opinión que puede emitir y la forma, estructura y contenido del informe de auditoría.

En relación con la **formación de la opinión**, la norma dispone que el auditor, con base en la evidencia suficiente y adecuada que haya obtenido, debe formarse una opinión sobre si los estados financieros se han preparado, en los aspectos cualitativos y cuantitativos, de acuerdo con el marco normativo aplicable (debe venir informado o descrito adecuadamente en dichos estados financieros) y que no contienen incorrecciones relevantes por error o fraude. Asimismo, dispone que en caso de que el marco normativo aplicable sea de imagen fiel, el auditor debe evaluar si dichos estados financieros representan la imagen fiel de la entidad auditada.

En cuanto a **la opinión**, la norma establece dos tipos: opinión no modificada y opinión modificada:

- Opinión no modificada (opinión favorable o limpia): cuando el auditor no ha detectado incidencias relevantes en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.
- Opinión modificada (opinión con salvedades, desfavorable o denegada): cuando el auditor ha detectado incidencias relevantes o muy relevantes en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable, o bien no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de carácter relevante.

Por lo que respecta a **la forma**, la norma establece la obligatoriedad de que el informe se formalice por escrito.

Por lo que se refiere a la **estructura y contenido**, el informe de auditoría se estructura en los siguientes apartados y contenido:

- Título. El informe debe tener un título que indique que ha sido realizado por un auditor independiente; lo que implica que ha cumplido con los requerimientos sobre ética en relación con la independencia.
- Destinatario. El informe debe identificar las personas físicas o jurídicas a quienes vaya destinado (socios, accionistas...) y las que hubieran realizado el encargo si no coinciden con las destinatarias.
- Apartado introductorio. Identifica la entidad auditada, los estados financieros auditados, el marco normativo de información financiera aplicado en su confección o formulación y la fecha o periodo que abarcan dichos estados.

Asimismo, en el caso de que los estados financieros auditados se incluyan junto con otra información en un documento, el auditor puede considerar, si es posible, identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados.

- Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros. Identifica el órgano de la entidad auditada responsable de la formulación de los estados financieros auditados, haciendo referencia tanto a su responsabilidad en su formulación de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable, como a su responsabilidad en el establecimiento, mantenimiento y supervisión del control interno que posibilita dicha formulación sin incorrecciones materiales relevantes por error o fraude.
- Responsabilidad del auditor. Hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor de emitir una opinión sobre los estados financieros auditados, basándose en el trabajo realizado; en el caso de España de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España (NIA-ES), que le exige el cumplimiento de los requerimientos sobre ética, así como planificar y ejecutar el trabajo de auditoría con el fin de alcanzar una seguridad razonable de que los estados financieros auditados no contienen incorrecciones por error o fraude relevantes.

Además, en este apartado debe indicarse que la auditoría ha supuesto la aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada de los importes y de la información contenida en los estados financieros auditados, y que su diseño depende del criterio profesional del auditor, en función de la valoración de los posibles riesgos de incorrección material por error o fraude y del resultado de la evaluación, a los solos efectos del trabajo de auditoría, del control interno que posee la entidad auditada, sin que por ello el auditor opine sobre su eficacia.

Asimismo, en este apartado, el auditor debe manifestar que ha evaluado la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la entidad auditada, así como la presentación global de los estados financieros auditados.

- Opinión del auditor. Contiene la opinión del auditor sobre la auditoría realizada de los estados financieros.

El contenido de la opinión viene establecido por la norma, si bien reconoce la posibilidad de que por imperativo legal o reglamentario el informe de auditoría y, por lo tanto, la opinión tengan un contenido diferente.

En el caso de que el contenido sea diferente, el auditor debe valorar si es suficiente para que los destinatarios del informe de auditoría no hagan una interpretación errónea del resultado de la auditoría y si, en su caso, tiene que incluir una explicación adicional para evitar la errónea comprensión. No obstante, si aún así, el auditor considera que la explicación adicional no puede mitigar una posible interpretación

errónea, la norma le remite a lo dispuesto en la NIA-ES 210, que exige al auditor no aceptar el trabajo de auditoría, excepto que esté obligado legal o reglamentariamente. En esta situación, la NIA-ES 210 dispone que la auditoría realizada no cumple con las NIA y, por lo tanto, el auditor no puede incluir ninguna mención en su informe a que el trabajo se ha realizado de conformidad con las NIA.

En el caso de que la redacción se ajuste a lo establecido en la norma y los estados financieros auditados se hayan formulado según un marco normativo de información financiera de imagen fiel, el párrafo de opinión no modificada (favorable o limpia), de acuerdo con la legislación española, debe identificar los estados financieros auditados y señalar que expresan, en todos los aspectos materiales, la imagen fiel de la entidad auditada, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea o, en su caso, el marco de información financiera que le resulte aplicable. Si los estados financieros auditados se han formulado según un marco normativo de información financiera de cumplimiento, la opinión indicará que dichos estados han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco de información financiera aplicable.

- Otras responsabilidades del auditor. Recoge necesidades de información exigidas por disposiciones distintas a la NIA.

La norma trata este apartado como una sección específica dentro del propio informe de auditoría, con la finalidad de diferenciar las responsabilidades impuestas por la NIA y las impuestas por otras disposiciones legales. Para ello establece que los apartados ya comentados, «Apartado introductorio», «Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», «Responsabilidad del auditor» y «Opinión del auditor», queden englobados bajo un subtítulo denominado «Informe sobre los estados financieros», mientras que la información relativa a «Otras responsabilidades del auditor» figure a continuación en el informe con el subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

En el caso de España, en este subtítulo se incluye el contenido del actualmente denominado párrafo del informe de gestión, limitándose la responsabilidad del auditor a contrastar que la información contable contenida en dicho párrafo coincide con la auditada y, en su caso, poner de manifiesto en el mismo párrafo las diferencias relevantes que pudieran existir.

La norma también recoge la posibilidad de que la información a la que se refiere este apartado pueda plasmarse en un informe diferente al de auditoría, si disposiciones legales o reglamentarias lo exigieran.

- Firma del auditor. Recoge la firma obligatoria del auditor, que según la jurisdicción, puede hacerlo en nombre propio, en nombre de la sociedad de auditoría correspondiente o en nombre de ambos. En determinadas jurisdicciones puede exigirse la identificación de su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o su reconocimiento por la autoridad competente.

En el caso español firmará el auditor individual que ha realizado la auditoría y, en el caso de sociedades de auditoría, el socio que ha dirigido y realizado la auditoría y firma en nombre de la sociedad de auditoría.

- Fecha del informe de auditoría. No podrá ser anterior a la de la obtención de la evidencia suficiente y adecuada sobre el contenido cuantitativo y cualitativo de los estados financieros auditados, incluida su preparación y asunción de responsabilidad por el órgano encargado de formularlos.

La obtención de evidencia incluye la valoración de los hechos o transacciones ocurridos hasta la fecha del informe (hechos posteriores) como ocurre en la actualidad.

- Dirección del auditor. El informe debe indicar el lugar donde el auditor firmante ejerce y, por lo tanto, donde ha emitido el informe de auditoría.

Adicionalmente, la norma establece cómo debe actuar el auditor cuando los estados financieros auditados se presentan por motivos legales, reglamentarios o voluntarios, junto con otra información no requerida por el marco de información financiera aplicable. Esta información adicional puede estar o no auditada. No obstante, el hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de la responsabilidad de leerla con el fin de identificar incongruencias materiales con los estados financieros auditados.

Cuando esta información adicional no ha sido auditada, y pudiendo presentarse claramente diferenciada de los estados financieros auditados no se hace, el auditor debe solicitar a la entidad auditada que lo diferencie, de no hacerlo, el auditor debe explicar en el informe de auditoría que esa información adicional no ha sido auditada.

Cuando esa información adicional no se puede diferenciar claramente de los estados financieros auditados por su naturaleza o modo de presentación y, por lo tanto, forma parte de dichos estados, la opinión del auditor se refiere también a esa información. En esta situación:

- No es necesario que el párrafo introductorio del informe de auditoría haga referencia a dicha información adicional, siempre que el contenido de las notas de la memoria sea suficiente.
- Si las disposiciones legales o reglamentarias no exigen auditar la información adicional, la entidad auditada puede solicitar al auditor que no la incluya en el alcance de su trabajo.
- Si la información adicional no está auditada, el auditor debe evaluar el lugar donde se presenta dicha información y si está identificada como «no auditada».
- La entidad auditada puede decidir cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pudiera considerarse que el auditor está opinando sobre la misma.

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora tres modelos de informe de auditoría, dos de ellos preparados de conformidad con un marco normativo de información financiera de imagen fiel (cuentas anuales individuales y consolidadas) y el tercero preparado de conformidad con un marco normativo de información financiera de cumplimiento. Hay que destacar que en el mismo anexo están los modelos de imagen fiel adaptados a la normativa española, no así el modelo de marco de cumplimiento, al no contemplar la normativa española, con carácter general, en el caso de cuentas anuales, la utilización de un marco diferente al de imagen fiel.

NIA-ES 805 que se refiere a una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero) y el auditor emite una opinión no modificada (opinión favorable o limpia).

Estos aspectos se complementan con lo dispuesto en la NIA-ES 705 y la NIA-ES 706 anteriormente mencionadas.

3.2. OBJETIVOS

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma establece como objetivos los siguientes:

- Que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros auditados, que esté soportada por las conclusiones obtenidas en las pruebas de auditoría realizadas.
- Que el auditor exprese con claridad su opinión, en un informe escrito.

3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Estados financieros con fines generales:** los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales (a efectos prácticos, con carácter general, son los estados financieros referidos a las cuentas anuales individuales, las cuentas anuales consolidadas y los estados financieros intermedios).
- **Marco de información con fines generales:** un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un «marco de imagen fiel» o «marco de cumplimiento»

El marco de imagen fiel exige el cumplimiento de sus requerimientos, pero, para alcanzar la imagen fiel, permite dar información adicional a la legalmente exigida o bien, en circunstancias excepcionales, posibilita el incumplimiento de alguno de sus requerimientos. El marco de cumplimiento exige sin excepciones, el cumplimiento de sus requerimientos.

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

3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado, la norma regula la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros que está auditando, los tipos de opinión que puede emitir y la forma, estructura y contenido del informe de auditoría.

En relación con la **formación de la opinión**, la norma dispone que el auditor, con base en la evidencia suficiente y adecuada que haya obtenido, debe formarse una opinión sobre si los estados financieros se han preparado, en los aspectos cualitativos y cuantitativos, de acuerdo con el marco normativo aplicable (debe venir informado o descrito adecuadamente en dichos estados financieros) y que no contienen incorrecciones relevantes por error o fraude. Asimismo, dispone que en caso de que el marco normativo aplicable sea de imagen fiel, el auditor debe evaluar si dichos estados financieros representan la imagen fiel de la entidad auditada.

En cuanto a **la opinión**, la norma establece dos tipos: opinión no modificada y opinión modificada:

- Opinión no modificada (opinión favorable o limpia): cuando el auditor no ha detectado incidencias relevantes en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.
- Opinión modificada (opinión con salvedades, desfavorable o denegada): cuando el auditor ha detectado incidencias relevantes o muy relevantes en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable, o bien no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de carácter relevante.

Por lo que respecta a **la forma**, la norma establece la obligatoriedad de que el informe se formalice por escrito.

Por lo que se refiere a la **estructura y contenido**, el informe de auditoría se estructura en los siguientes apartados y contenido:

- Título. El informe debe tener un título que indique que ha sido realizado por un auditor independiente; lo que implica que ha cumplido con los requerimientos sobre ética en relación con la independencia.
- Destinatario. El informe debe identificar las personas físicas o jurídicas a quienes vaya destinado (socios, accionistas...) y las que hubieran realizado el encargo si no coinciden con las destinatarias.
- Apartado introductorio. Identifica la entidad auditada, los estados financieros auditados, el marco normativo de información financiera aplicado en su confección o formulación y la fecha o periodo que abarcan dichos estados.

Asimismo, en el caso de que los estados financieros auditados se incluyan junto con otra información en un documento, el auditor puede considerar, si es posible, identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados.

- Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros. Identifica el órgano de la entidad auditada responsable de la formulación de los estados financieros auditados, haciendo referencia tanto a su responsabilidad en su formulación de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable, como a su responsabilidad en el establecimiento, mantenimiento y supervisión del control interno que posibilita dicha formulación sin incorrecciones materiales relevantes por error o fraude.
- Responsabilidad del auditor. Hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor de emitir una opinión sobre los estados financieros auditados, basándose en el trabajo realizado; en el caso de España de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España (NIA-ES), que le exige el cumplimiento de los requerimientos sobre ética, así como planificar y ejecutar el trabajo de auditoría con el fin de alcanzar una seguridad razonable de que los estados financieros auditados no contienen incorrecciones por error o fraude relevantes.

Además, en este apartado debe indicarse que la auditoría ha supuesto la aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada de los importes y de la información contenida en los estados financieros auditados, y que su diseño depende del criterio profesional del auditor, en función de la valoración de los posibles riesgos de incorrección material por error o fraude y del resultado de la evaluación, a los solos efectos del trabajo de auditoría, del control interno que posee la entidad auditada, sin que por ello el auditor opine sobre su eficacia.

Asimismo, en este apartado, el auditor debe manifestar que ha evaluado la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la entidad auditada, así como la presentación global de los estados financieros auditados.

- Opinión del auditor. Contiene la opinión del auditor sobre la auditoría realizada de los estados financieros.

El contenido de la opinión viene establecido por la norma, si bien reconoce la posibilidad de que por imperativo legal o reglamentario el informe de auditoría y, por lo tanto, la opinión tengan un contenido diferente.

En el caso de que el contenido sea diferente, el auditor debe valorar si es suficiente para que los destinatarios del informe de auditoría no hagan una interpretación errónea del resultado de la auditoría y si, en su caso, tiene que incluir una explicación adicional para evitar la errónea comprensión. No obstante, si aún así, el auditor considera que la explicación adicional no puede mitigar una posible interpretación

errónea, la norma le remite a lo dispuesto en la NIA-ES 210, que exige al auditor no aceptar el trabajo de auditoría, excepto que esté obligado legal o reglamentariamente. En esta situación, la NIA-ES 210 dispone que la auditoría realizada no cumple con las NIA y, por lo tanto, el auditor no puede incluir ninguna mención en su informe a que el trabajo se ha realizado de conformidad con las NIA.

En el caso de que la redacción se ajuste a lo establecido en la norma y los estados financieros auditados se hayan formulado según un marco normativo de información financiera de imagen fiel, el párrafo de opinión no modificada (favorable o limpia), de acuerdo con la legislación española, debe identificar los estados financieros auditados y señalar que expresan, en todos los aspectos materiales, la imagen fiel de la entidad auditada, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea o, en su caso, el marco de información financiera que le resulte aplicable. Si los estados financieros auditados se han formulado según un marco normativo de información financiera de cumplimiento, la opinión indicará que dichos estados han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco de información financiera aplicable.

- Otras responsabilidades del auditor. Recoge necesidades de información exigidas por disposiciones distintas a la NIA.

La norma trata este apartado como una sección específica dentro del propio informe de auditoría, con la finalidad de diferenciar las responsabilidades impuestas por la NIA y las impuestas por otras disposiciones legales. Para ello establece que los apartados ya comentados, «Apartado introductorio», «Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», «Responsabilidad del auditor» y «Opinión del auditor», queden englobados bajo un subtítulo denominado «Informe sobre los estados financieros», mientras que la información relativa a «Otras responsabilidades del auditor» figure a continuación en el informe con el subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

En el caso de España, en este subtítulo se incluye el contenido del actualmente denominado párrafo del informe de gestión, limitándose la responsabilidad del auditor a contrastar que la información contable contenida en dicho párrafo coincide con la auditada y, en su caso, poner de manifiesto en el mismo párrafo las diferencias relevantes que pudieran existir.

La norma también recoge la posibilidad de que la información a la que se refiere este apartado pueda plasmarse en un informe diferente al de auditoría, si disposiciones legales o reglamentarias lo exigieran.

- Firma del auditor. Recoge la firma obligatoria del auditor, que según la jurisdicción, puede hacerlo en nombre propio, en nombre de la sociedad de auditoría correspondiente o en nombre de ambos. En determinadas jurisdicciones puede exigirse la identificación de su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o su reconocimiento por la autoridad competente.

En el caso español firmará el auditor individual que ha realizado la auditoría y, en el caso de sociedades de auditoría, el socio que ha dirigido y realizado la auditoría y firma en nombre de la sociedad de auditoría.

- Fecha del informe de auditoría. No podrá ser anterior a la de la obtención de la evidencia suficiente y adecuada sobre el contenido cuantitativo y cualitativo de los estados financieros auditados, incluida su preparación y asunción de responsabilidad por el órgano encargado de formularlos.

La obtención de evidencia incluye la valoración de los hechos o transacciones ocurridos hasta la fecha del informe (hechos posteriores) como ocurre en la actualidad.

- Dirección del auditor. El informe debe indicar el lugar donde el auditor firmante ejerce y, por lo tanto, donde ha emitido el informe de auditoría.

Adicionalmente, la norma establece cómo debe actuar el auditor cuando los estados financieros auditados se presentan por motivos legales, reglamentarios o voluntarios, junto con otra información no requerida por el marco de información financiera aplicable. Esta información adicional puede estar o no auditada. No obstante, el hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de la responsabilidad de leerla con el fin de identificar incongruencias materiales con los estados financieros auditados.

Cuando esta información adicional no ha sido auditada, y pudiendo presentarse claramente diferenciada de los estados financieros auditados no se hace, el auditor debe solicitar a la entidad auditada que lo diferencie, de no hacerlo, el auditor debe explicar en el informe de auditoría que esa información adicional no ha sido auditada.

Cuando esa información adicional no se puede diferenciar claramente de los estados financieros auditados por su naturaleza o modo de presentación y, por lo tanto, forma parte de dichos estados, la opinión del auditor se refiere también a esa información. En esta situación:

- No es necesario que el párrafo introductorio del informe de auditoría haga referencia a dicha información adicional, siempre que el contenido de las notas de la memoria sea suficiente.
- Si las disposiciones legales o reglamentarias no exigen auditar la información adicional, la entidad auditada puede solicitar al auditor que no la incluya en el alcance de su trabajo.
- Si la información adicional no está auditada, el auditor debe evaluar el lugar donde se presenta dicha información y si está identificada como «no auditada».
- La entidad auditada puede decidir cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pudiera considerarse que el auditor está opinando sobre la misma.

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora tres modelos de informe de auditoría, dos de ellos preparados de conformidad con un marco normativo de información financiera de imagen fiel (cuentas anuales individuales y consolidadas) y el tercero preparado de conformidad con un marco normativo de información financiera de cumplimiento. Hay que destacar que en el mismo anexo están los modelos de imagen fiel adaptados a la normativa española, no así el modelo de marco de cumplimiento, al no contemplar la normativa española, con carácter general, en el caso de cuentas anuales, la utilización de un marco diferente al de imagen fiel.