

NIA-ES 720. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN INCLUIDA EN LOS DOCUMENTOS QUE CONTIENEN LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

Cuando el informe de auditoría y los estados financieros auditados se incluyen en documentos que contienen otra información, el auditor está obligado a revisar dicha información para que, en caso de detectar contradicciones o incorrecciones con la información auditada, actuar en consonancia con lo establecido en la NIA-ES 720.

Palabras claves: otra información, párrafo sobre otras cuestiones, incongruencias e incorrecciones.

ISA 720. THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO OTHER INFORMATION IN DOCUMENTS CONTAINING AUDITED FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

When the audit report and the audited financial statements are included in documents that contain other information, the auditor is required to review such information so that, in case of detecting contradictions or inaccuracies with the audited information, acting in accordance with the ISA 720.

Keywords: other information, other matter paragraphs, inconsistencies and misstatements.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 720
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivo
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Resolución de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre «Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas», es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 720, que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, empezará 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 seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA-ES 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 ya mencionada NTA sobre «Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas» recoge sustancialmente el espíritu y el contenido de la NIA-ES 720. Por ese motivo, el tratamiento de la problemática es básicamente el mismo, si bien cabe mencionar que el concepto inconsistencia pasa a denominarse incongruencia y se abre la posibilidad de que el auditor esté obligado legalmente a realizar determinados procedimientos o emitir opinión sobre aspectos del contenido de la otra información.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 720

La NIA-ES 720, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **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.

4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la regulación de la responsabilidad del auditor sobre la otra información que se incluye en documentos (informes anuales o documentos similares, informes complementarios...), que contienen los estados financieros auditados y su informe de auditoría.

La regla general es que el auditor no opina sobre el contenido de esa otra información ni sobre su presentación. No obstante, disposiciones legales o reglamentarias pueden exigir determinadas obligaciones para el auditor con respecto a la totalidad o una parte de esa otra información, que además le pueden obligar a incluir, en su caso, en el informe de auditoría las incidencias que hubiera detectado.

3.2. OBJETIVO

El objetivo de la norma es establecer las pautas de actuación del auditor cuando existan divergencias entre la otra información y la contenida en los estados financieros auditados y el informe de auditoría.

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:

- **Otra información¹:** información financiera y no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida, por las disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente.
- **Incongruencia:** contradicción entre la información contenida en los estados financieros auditados y otra información. Una incongruencia material puede poner en duda

¹ En los criterios de aplicación la norma realiza una enumeración orientativa de lo que se considera y no se considera otra información.

4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la regulación de la responsabilidad del auditor sobre la otra información que se incluye en documentos (informes anuales o documentos similares, informes complementarios...), que contienen los estados financieros auditados y su informe de auditoría.

La regla general es que el auditor no opina sobre el contenido de esa otra información ni sobre su presentación. No obstante, disposiciones legales o reglamentarias pueden exigir determinadas obligaciones para el auditor con respecto a la totalidad o una parte de esa otra información, que además le pueden obligar a incluir, en su caso, en el informe de auditoría las incidencias que hubiera detectado.

3.2. OBJETIVO

El objetivo de la norma es establecer las pautas de actuación del auditor cuando existan divergencias entre la otra información y la contenida en los estados financieros auditados y el informe de auditoría.

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:

- **Otra información¹:** información financiera y no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida, por las disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente.
- **Incongruencia:** contradicción entre la información contenida en los estados financieros auditados y otra información. Una incongruencia material puede poner en duda

¹ En los criterios de aplicación la norma realiza una enumeración orientativa de lo que se considera y no se considera otra información.

las conclusiones de auditoría derivadas de la evidencia de auditoría obtenida previamente y, posiblemente, la base de la opinión del auditor sobre los estados financieros.

- **Incorrección en la descripción de un hecho:** otra información no relacionada con cuestiones que aparecen en los estados financieros auditados, que esté incorrectamente expresada o presentada. Las correcciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene los estados financieros auditados.

3.4. REQUERIMIENTOS

Las obligaciones del auditor se agrupan en tres apartados:

- a) Obligación de examinar la otra información.
- b) Pautas a seguir al detectar incongruencias materiales
- c) Pautas a seguir al detectar correcciones materiales.

a) Obligación de examinar la otra información

El auditor está obligado a revisar el contenido de la otra información para comprobar que no existen incongruencias o correcciones materiales con el contenido de los estados financieros auditados. En este sentido, debe considerarse como incongruencias o correcciones:

- Incongruencias: contradicciones entre la información contenida en los estados financieros y la otra información.
- Correcciones: descripción incorrecta de un hecho en la otra información.

La norma establece que el auditor debe obtener el contenido de la otra información con anterioridad a la fecha del informe de auditoría y, en caso de no ser posible, lo antes posible.

b) Pautas a seguir al detectar incongruencias materiales

Las incongruencias pueden detectarse por el auditor antes o después de la fecha del informe de auditoría, y el proceder del auditor será diferente.

En el caso de que se detecten las incongruencias antes de la fecha del informe de auditoría y estas requieran la modificación de los estados financieros auditados o de la otra información y la sociedad no quiera efectuar las modificaciones, el auditor procederá de la siguiente manera:

- No se modifican los estados financieros auditados: emitirá una opinión modificada, en función de la naturaleza de la incongruencia.
- No se modifica la otra información: debe comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad y adoptará medidas como:
 - Asesorarse jurídicamente.
 - Incluir en el informe de auditoría un párrafo sobre «Otras cuestiones» describiendo la incongruencia.
 - Retener el informe de auditoría.
 - Renunciar al encargo, si es posible legal o reglamentariamente. En el caso español hay que remitirse a lo establecido por el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo tenor es el siguiente:

«2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.

b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente».

En el caso de que se detecten las incongruencias después de la fecha del informe de auditoría y estas requieran la modificación de los estados financieros auditados o de la otra información, el auditor procederá de la siguiente manera:

- Es precisa la modificación de los estados financieros auditados: se aplica la NIA-ES 560 sobre hechos posteriores.

- Es preciso modificar la otra información:
 - La entidad acepta la modificación. El auditor verificará que se ha efectuado la modificación y que la entidad ha informado de la modificación a las personas que con anterioridad habían recibido el documento que contiene los estados financieros auditados, el informe de auditoría y la otra información objeto de modificación.
 - La entidad no acepta la modificación. El auditor debe notificárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada, como puede ser obtener asesoramiento jurídico.

c) Pautas a seguir al detectar incorrecciones materiales

En este caso el auditor debe discutir las incorrecciones detectadas con la entidad auditada, y le solicitará que lo consulte con un tercero cualificado (asesor jurídico...), cuyo asesoramiento debe ser considerado por el auditor.

No obstante, si el auditor considera que es preciso modificar la otra información y la dirección rehúsa modificarla, el auditor debe notificárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada, como puede ser obtener asesoramiento jurídico.

las conclusiones de auditoría derivadas de la evidencia de auditoría obtenida previamente y, posiblemente, la base de la opinión del auditor sobre los estados financieros.

- **Incorrección en la descripción de un hecho:** otra información no relacionada con cuestiones que aparecen en los estados financieros auditados, que esté incorrectamente expresada o presentada. Las correcciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene los estados financieros auditados.

3.4. REQUERIMIENTOS

Las obligaciones del auditor se agrupan en tres apartados:

- a) Obligación de examinar la otra información.
- b) Pautas a seguir al detectar incongruencias materiales
- c) Pautas a seguir al detectar correcciones materiales.

a) Obligación de examinar la otra información

El auditor está obligado a revisar el contenido de la otra información para comprobar que no existen incongruencias o correcciones materiales con el contenido de los estados financieros auditados. En este sentido, debe considerarse como incongruencias o correcciones:

- Incongruencias: contradicciones entre la información contenida en los estados financieros y la otra información.
- Correcciones: descripción incorrecta de un hecho en la otra información.

La norma establece que el auditor debe obtener el contenido de la otra información con anterioridad a la fecha del informe de auditoría y, en caso de no ser posible, lo antes posible.

b) Pautas a seguir al detectar incongruencias materiales

Las incongruencias pueden detectarse por el auditor antes o después de la fecha del informe de auditoría, y el proceder del auditor será diferente.

En el caso de que se detecten las incongruencias antes de la fecha del informe de auditoría y estas requieran la modificación de los estados financieros auditados o de la otra información y la sociedad no quiera efectuar las modificaciones, el auditor procederá de la siguiente manera:

- No se modifican los estados financieros auditados: emitirá una opinión modificada, en función de la naturaleza de la incongruencia.
- No se modifica la otra información: debe comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad y adoptará medidas como:
 - Asesorarse jurídicamente.
 - Incluir en el informe de auditoría un párrafo sobre «Otras cuestiones» describiendo la incongruencia.
 - Retener el informe de auditoría.
 - Renunciar al encargo, si es posible legal o reglamentariamente. En el caso español hay que remitirse a lo establecido por el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo tenor es el siguiente:

«2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.

b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente».

En el caso de que se detecten las incongruencias después de la fecha del informe de auditoría y estas requieran la modificación de los estados financieros auditados o de la otra información, el auditor procederá de la siguiente manera:

- Es precisa la modificación de los estados financieros auditados: se aplica la NIA-ES 560 sobre hechos posteriores.

- Es preciso modificar la otra información:
 - La entidad acepta la modificación. El auditor verificará que se ha efectuado la modificación y que la entidad ha informado de la modificación a las personas que con anterioridad habían recibido el documento que contiene los estados financieros auditados, el informe de auditoría y la otra información objeto de modificación.
 - La entidad no acepta la modificación. El auditor debe notificárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada, como puede ser obtener asesoramiento jurídico.

c) Pautas a seguir al detectar incorrecciones materiales

En este caso el auditor debe discutir las incorrecciones detectadas con la entidad auditada, y le solicitará que lo consulte con un tercero cualificado (asesor jurídico...), cuyo asesoramiento debe ser considerado por el auditor.

No obstante, si el auditor considera que es preciso modificar la otra información y la dirección rehúsa modificarla, el auditor debe notificárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada, como puede ser obtener asesoramiento jurídico.