

ASPECTOS NORMATIVOS DEL FUTURO INFORME DE AUDITORÍA (NIA-ES): EVALUACIÓN DEL ALCANCE DE LOS CAMBIOS PREVISTOS EN EL FORMATO Y CONTENIDO DEL MISMO

Elena Cabal García

Profesora Titular del Departamento de Contabilidad. Universidad de Oviedo

EXTRACTO

El objetivo del presente trabajo es analizar en detalle el contenido del que será el futuro informe de auditoría de cuentas anuales, cuya elaboración se regirá por las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES, 2013), que resultarán de aplicación obligatoria para los trabajos de auditoría referidos a cuentas anuales correspondientes a los ejercicios económicos iniciados a partir de 1 de enero de 2014. Asimismo, se estudia la evolución normativa experimentada por el informe desde las Normas Técnicas de Auditoría de 1991, que regulaban por primera vez su contenido, hasta las NIA-ES (2013), con el fin de determinar el alcance de los cambios ya acaecidos y que se avecinan y así poder evaluar las repercusiones de los mismos, tanto para los auditores como para los usuarios de la información contable empresarial.

Palabras claves: informe de auditoría, NIA-ES y evolución normativa de los informes de auditoría en España.

Fecha de entrada: 11-03-2014 / Fecha de aceptación: 18-03-2014

REGULATORY ASPECTS OF FUTURE AUDIT REPORT (NIA-ES): A COMPREHENSIVE EVALUATION OF KEY CHANGES IN ITS FORMAT AND CONTENTS

ABSTRACT

This paper seeks to provide a detailed analysis of the contents of future audit reports in Spain. The preparation of these reports must be carried out in compliance with International Auditing Standards, as adapted by Spain (NIA-ES, 2013), which are mandatory for all audit work regarding financial statements for financial years starting after 1 January 2014. Furthermore, this paper also highlights the major changes that audit reports have undergone, dating from the first regulations set out in the Auditing Standards of 1991, up to the latest standards in NIA-ES (2013). This comparative analysis gives valuable insight into how the new regulations, effective from 1 January 2014, will affect both auditors and users of corporate accounting information.

Keywords: audit report, NIA-ES and evolution of audit report requirements under Spanish Auditing Standards.

Sumario

1. Introducción
 2. El informe de auditoría según las NIA-ES
 - 2.1. Elementos del informe
 - 2.2. Tipos de opinión y factores determinantes
 3. Evolución normativa del informe de auditoría. De las NTA (1991) a las NIA-ES (2013)
 4. Conclusiones
- Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Como es de sobra conocido, el informe de auditoría de cuentas anuales constituye un indicador del grado de fiabilidad y, por ende, utilidad a efectos de análisis, de las cuentas anuales publicadas por las empresas. El hecho de que sea un documento público que acompaña a las cuentas anuales de las empresas determina la necesidad de que exista una normativa clara y precisa que regule su contenido y presentación, para orientar a las profesionales en su preparación y para lograr una adecuada comprensión por parte de los usuarios de la información contable empresarial.

Desde el año 1991 las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), en su sección tercera referente a informes, regulaban su estructura y contenido, posibles tipos de opinión a emitir y circunstancias o factores determinantes de las mismas. Dichas Normas Técnicas constituían un desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC de 1988), promulgada en España 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.

No obstante, desde su entrada en vigor la LAC (1988) ha venido siendo objeto de varias modificaciones, algunas a consecuencia de escándalos financieros que perjudicaron ostensiblemente la imagen independiente del auditor y otras derivadas de la necesidad de readaptarse a una nueva Octava Directiva de 2006 (Directiva 2006/43/CE). Dicha Directiva derogaba a la anterior con el propósito de lograr una mayor armonización de la auditoría en la Unión Europea (UE), siendo uno de sus objetivos prioritarios la exigencia de la aplicación de unas normas internacionales de auditoría (NIA) que la UE debía adoptar.

La Ley 12/2010 incorpora a la legislación nacional auditora la nueva Octava Directiva, introduciendo varias modificaciones en la LAC algunas de las cuales afectan al informe de auditoría. En particular presenta una nueva configuración del contenido mínimo del informe para que converja al previsto en las NIA emitidas por la Federación Internacional de Contadores (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, pierden la consideración 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 condicionadas al desenlace de hechos futuros no controlables por la empresa.

Sin embargo, la aplicación de esta resolución tiene carácter temporal, ya que finalmente el ICAC, a través de la Resolución de 15 de octubre de 2013, publica las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Entre dichas normas se incluyen tres que específicamente afectan al contenido del informe, derogando las anteriores resoluciones del ICAC referentes al mismo y que resultarán de aplicación obligatoria a los ejercicios económicos iniciados a partir de enero de 2014.

Así pues, existen diferencias entre los informes de auditoría emitidos para las cuentas anuales publicadas hasta el ejercicio 2009 –elaborados conforme a las NTA (1991)–, los de las cuentas anuales de 2010 a 2013 –que deben cumplir la Resolución de 21 de diciembre de 2010– y los futuros informes de auditoría, para las cuentas anuales de 2014 en adelante, cuya elaboración y presentación se regirán por las NIA-ES.

El objetivo de este trabajo es estudiar el contenido del futuro informe de auditoría, adaptado a las NIA-ES, y compararlo con el de sus predecesores para evaluar el alcance de los cambios ya producidos y de los que se avecinan, ya que tendrán efectos tanto para la profesión como para los usuarios del informe.

2. EL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NIA-ES

A lo largo de toda su evolución temporal, el informe de auditoría de las cuentas anuales se ha definido como un documento mercantil en el que el auditor opina sobre si las cuentas anuales, consideradas en su conjunto y aspectos materiales o significativos, expresan la imagen fiel de la situación alcanzada por la empresa en el ejercicio.

Asimismo, a la hora de redactar su informe los auditores siempre han debido tener presentes dos aspectos generales:

- En el informe se emitirá una única opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto. Dicha opinión puede ser, Favorable, Con Salvedades, Desfavorable o Denegada y siempre que el auditor se decante por una opinión distinta de la favorable debe explicar las razones en su informe.
- Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del Informe de Gestión el auditor añadirá a su informe un último párrafo en el que indicará si la información contable recogida en dicho informe concuerda con la de las cuentas anuales a las que acompaña.

Ahora bien, la redacción del informe a emitir sobre las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios 2014 en adelante está supeditada al cumplimiento de las tres normas siguientes que,

como veremos posteriormente, han incorporado diversas modificaciones a la estructura y contenido de los informes, tanto iniciales como vigentes hasta 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.

El contenido de estas disposiciones se sintetiza en los siguientes apartados referentes a la estructura del informe, a los tipos de opinión que puede contener y a sus factores determinantes.

2.1. ELEMENTOS DEL INFORME

En el informe deben aparecer unos «elementos básicos», que son los establecidos en la NIA-ES 700, y pueden aparecer, en determinadas circunstancias, «otros elementos», a los que aluden las NIA-ES 705 y 706. Ambos componentes se enumeran en el **cuadro 1**, pasando a detallar el contenido de cada uno de ellos en los siguientes apartados.

Cuadro 1. Elementos del informe de auditoría de cuentas anuales

Elementos básicos (NIA-ES 700)
1. Título del informe
2. Identificación de los destinatarios (y de quienes efectuaron el encargo)
3. Párrafo introductorio
4. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros
5. Responsabilidad del auditor
.../...

Elementos básicos (NIA-ES 700)
<p>.../...</p> <p>6. Opinión del auditor</p> <p>7. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (párrafos sobre el Informe de Gestión)</p> <p>8. Firma del auditor</p> <p>9. Fecha del informe de auditoría</p> <p>10. Dirección del auditor</p>
Otros elementos (NIA-ES 705 y 706)
<ul style="list-style-type: none"> • Párrafos de fundamento de la opinión modificada • Párrafos de énfasis • Párrafos sobre otras cuestiones
<small>Fuente: elaboración propia a partir de las NIA-ES sobre informes.</small>

2.1.1. Elementos básicos (NIA-ES 700)

El informe de auditoría de las cuentas anuales deberá contener los elementos básicos que se detallan a continuación:

1. **Título del informe.** El informe llevará un título que indique con claridad que se trata de un informe emitido por un auditor independiente.
2. **Identificación de los destinatarios (y, en su caso, de quienes efectuaron el encargo).** El informe deberá identificar a la(s) persona(s) a quienes vaya dirigido (normalmente a los accionistas o socios de la entidad auditada). También se hará mención a la persona que efectuó el nombramiento cuando no coincida con el destinatario, a través de la expresión «por encargo de...».
3. **Párrafo introductorio.** 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. Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, este párrafo irá precedido del título «Informe sobre las cuentas anuales».
4. **Responsabilidad de la dirección de la entidad auditada en relación con los estados financieros.** Se debe hacer constar en el informe que la dirección de la empresa es responsable de dos cosas: (a) la preparación de las cuentas anuales de la entidad auditada, de conformidad con el marco de información financiera que le resulte de aplicación,

que la empresa debe especificar en la memoria y (b) la implantación y mantenimiento de un adecuado control interno que permita la preparación de cuentas anuales libres de incorrecciones materiales o significativas debidas a fraudes o errores.

5. **Responsabilidad del auditor.** en este apartado manifestará claramente que es su responsabilidad: (a) expresar una opinión sobre las cuentas anuales basada en la auditoría y (b) realizar el trabajo de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Asimismo, debe describir en mayor detalle que anteriormente en qué consiste una auditoría y se indicará si ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para fundamentar su opinión.
6. **Opinión del auditor.** Recogerá de forma clara y precisa su juicio profesional e independiente sobre si las cuentas anuales consideradas en su conjunto expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel de la situación de la empresa, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
7. **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.** Es el antiguamente denominado párrafo sobre el informe de gestión. Cuando las cuentas anuales de la entidad auditada vayan acompañadas del informe de gestión, el auditor incorporará a su informe este último párrafo para indicar si existe o no concordancia entre la información contable recogida en el informe de gestión y la consignada en las cuentas anuales. Además matizará que su responsabilidad respecto a este documento se limita exclusivamente a la verificación de dicha concordancia.
8. **Firma del auditor.** El informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas responsable de la realización del trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder al auditor de cuentas ejerciente, socio o no, designado por la sociedad para dirigir y realizar el trabajo en su nombre.
9. **Fecha del informe.** Es un elemento de suma importancia por cuanto delimita el alcance de la responsabilidad del auditor respecto a la revisión de hechos posteriores. Dicha fecha no podrá ser anterior a aquella en la que el auditor haya obtenido la evidencia adecuada y suficiente para formarse una opinión ni a la de formulación de las cuentas por los administradores de la entidad auditada.
10. **Dirección del auditor.** El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce así como su número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

2.1.2. Otros elementos del informe (NIA-ES 705 y 706)

La NIA-ES 700 delimita un contenido mínimo obligatorio para el informe, no obstante, en determinadas circunstancias, bien a juicio del auditor o bien de forma obligatoria, se incorporarán al mismo los siguientes elementos previstos en las NIA-ES 705 y 706:

- **Párrafos de fundamento de la opinión modificada.** Siempre que el auditor descubra en las cuentas anuales salvedades que afecten a las mismas de forma material o significativa debe emitir en su informe una opinión modificada o distinta de la favorable. Dichas incidencias serán mencionadas en el párrafo de opinión de su informe, que remitirá a estos párrafos de fundamento, situados inmediatamente delante del de opinión, donde detallará el efecto de las mismas sobre las cuentas anuales (si es cuantificable) o su naturaleza (si su efecto no puede ser estimado razonablemente).
- **Párrafos de énfasis.** En determinadas circunstancias, con independencia del tipo de opinión emitida, el auditor puede considerar necesario incluir estos párrafos para destacar una cuestión ya adecuadamente presentada o revelada por la empresa en sus cuentas anuales, pero que a su juicio resulta fundamental para que los usuarios las comprendan adecuadamente. No afectan a la opinión del auditor y por ello van colocados inmediatamente a continuación del párrafo de opinión.

Aunque con carácter general la incorporación de los párrafos de énfasis queda a juicio del auditor, a veces su presencia puede ser requerida por las normas de auditoría. En concreto, es obligatorio incluir párrafos de énfasis cuando existan incertidumbres sobre la continuidad de la empresa y siempre que esta informe adecuadamente de este hecho en la memoria.

Las incertidumbres son circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales (por ejemplo, reclamaciones, litigios, juicios, contingencias fiscales, dudas sobre la continuidad de la empresa, etc.). Contablemente estas incertidumbres han de ser explicadas por los administradores de la entidad auditada en la memoria. Para el auditor es obligatorio incluir un párrafo de énfasis, sin que su opinión se vea afectada, cuando existan incertidumbres significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, siempre que se expliquen en la memoria. Si existen otras incertidumbres significativas y adecuadamente informadas en la memoria podrán mencionarse en un párrafo de énfasis (queda a juicio del auditor). Y, pese a ser circunstancias sin efecto en la opinión del auditor, en casos extremadamente poco frecuentes de interacción de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo sobre las cuentas anuales, el auditor puede considerar oportuno degenar su opinión (NIA-ES 705, apdo. 10).

- **Párrafos de otras cuestiones.** Pueden ser utilizados por el auditor cuando considere necesario poner de manifiesto alguna cuestión distinta de las presentadas en las cuentas anuales y que a su juicio sea relevante para que los usuarios comprendan mejor su trabajo, sus responsabilidades como auditor o el informe de auditoría. Como su contenido no alude a las cuentas anuales, son componentes que tampoco afectan a la opinión del auditor y, por ello, se sitúan bajo el párrafo de opinión y, si existen, de

los de énfasis¹. Al igual que ocurre con estos últimos, si bien su naturaleza es generalmente voluntaria en determinados supuestos, su presencia puede ser requerida por las normas de auditoría.

En el **cuadro 2** se recogen de nuevo los elementos del informe pero presentados en el orden en que deben aparecer en el mismo. Para diferenciar los «elementos básicos» de los «otros elementos» estos últimos se muestran entre paréntesis por no tener en general carácter obligatorio. Asimismo, se ha considerado oportuno incluir el **cuadro 3** para sintetizar las analogías y diferencias entre los párrafos de énfasis y los de otras cuestiones.

Cuadro 2. Orden de los elementos en el informe de auditoría (NIA-ES)

Título del informe	
Identificación de los destinatarios	
Párrafo introductorio	<ul style="list-style-type: none"> • Identificación de la entidad auditada. • Integrantes de las cuentas anuales y periodo/s a que van referidas.
Responsabilidad de la dirección	<ul style="list-style-type: none"> • Adecuada formulación de las cuentas anuales. • Implantación y mantenimiento de un buen control interno.
Responsabilidad del auditor	<ul style="list-style-type: none"> • Opinar sobre las cuentas anuales. • Cumplir las normas de auditoría. • Describir su trabajo. • Obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar la opinión.
(Párrafo de fundamento de la opinión modificada)	Solo presente en opiniones distintas de la favorable y para explicar las causas y, de ser posible, cuantificar sus efectos sobre las cuentas anuales.
.../...	

¹ Si bien esta es la posición habitual de estos párrafos, según la NIA-ES 706 se admiten las siguientes ubicaciones alternativas en función de su contenido: (1) si su objeto es que los usuarios comprendan mejor la auditoría: después del párrafo de opinión y de los de énfasis. (2) Si pretenden aclarar cuestiones relacionadas con el informe de gestión pueden incluirse en la sección «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios». (3) Cuando la información que aportan afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión del informe de auditoría pueden incluirse como una sección separada tras el «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

Título del informe	
.../...	
Opinión del auditor	
(Párrafo de énfasis)	Admisible en cualquier informe para reiterar información de la memoria que el auditor considera de especial relevancia.
(Párrafo de otras cuestiones)	Admisible en informe para clarificar aspectos referentes al trabajo del auditor
Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios o párrafo referente al informe de gestión	
Firma del auditor	
Fecha de emisión del informe	
Dirección y datos registrales del auditor	
Fuente: elaboración propia a partir de las NIA-ES sobre informes.	

Cuadro 3. Párrafos de énfasis y de otras cuestiones

Analogías	Diferencias
<ul style="list-style-type: none"> No afectan a la opinión del auditor, por ello pueden aparecer en cualquier tipo de informe, modificado o no, y se sitúan siempre bajo el párrafo de opinión. Generalmente su inclusión en el informe queda a juicio del auditor, no obstante a veces las NIA exigen su presencia. 	<ul style="list-style-type: none"> Contenido: los de énfasis reiteran información relativa a las cuentas anuales ya consignada en la memoria. Los de otras cuestiones no aluden a las cuentas anuales, sino que su objeto es clarificar el trabajo del auditor, su responsabilidad o lograr una mejor comprensión del informe de auditoría. Posición: los de énfasis solo pueden situarse inmediatamente debajo del párrafo de opinión. Los de otras cuestiones pueden ocupar distintas ubicaciones en función de su contenido, pero en todo caso bajo el párrafo de opinión, pues no condicionan la misma, y, si existen, de los de énfasis, ya que no afectan al contenido de las cuentas anuales.
Fuente: elaboración propia a partir de las NIA-ES sobre informes.	

Una vez examinada la estructura del informe se pasan a estudiar los distintos tipos de opinión que puede contener así como sus factores condicionantes.

2.2. TIPOS DE OPINIÓN Y FACTORES DETERMINANTES

Como ya se indicó, el informe de auditoría contendrá uno de los cuatro tipos de opinión siguientes:

- Favorable o no modificada.
- Con salvedades.
- Desfavorable o adversa.
- Denegada o abstención de opinión.

Estos tipos de opinión son los que han existido en la normativa auditora referente a informes desde sus inicios en 1991, además, tal y como se verá a continuación, mantienen su significado, habiéndose producido únicamente leves variaciones en sus factores determinantes, pues los cambios realmente significativos respecto a la normativa inicial ya se incorporaron con la Resolución de 21 de diciembre de 2010 y se han mantenido en las NIA-ES.

A través de una opinión favorable el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales consideradas en su conjunto «expresan», en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de sus resultados y flujos de efectivo, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Este tipo de opinión se expresará cuando el auditor haya obtenido la evidencia suficiente y adecuada para concluir que las cuentas anuales en su conjunto está libres de incorrección material, entendiendo por material significativo o de importancia relativa, esto es, capaz de incidir en una adecuada toma de decisiones por parte de los usuarios de la información contable.

Como también se indicó anteriormente, todas las opiniones distintas de la favorable se denominan genéricamente «opiniones modificadas», siendo estas emitidas cuando el auditor al revisar las cuentas anuales descubre que las mismas consideradas en su conjunto presentan salvedades que les afectan de forma material o significativa. Según las NIA-ES dichas salvedades o circunstancias con efecto en la opinión del auditor pueden ser de dos tipos:

- Incorrecciones materiales o discrepancias significativas entre lo que la empresa ha contabilizado y lo que debería contabilizar conforme al marco normativo de información financiera que le resulte de aplicación.
- Limitaciones al alcance o imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que dichos estados en su conjunto están libres de incorrección material.

Tal y como se resume en el **cuadro 4**, todas las opiniones modificadas son emitidas cuando el auditor detecta salvedades con efecto material o significativo sobre las cuentas anuales en su conjunto. Pero la decisión de optar por una opinión con salvedades o una más grave, como la desfavorable,

rable o denegada, depende de la naturaleza de la salvedad y de que los efectos de la misma sobre las cuentas anuales sean no generalizados o generalizados.

La NIA-ES 705 define los efectos generalizados como aquellos que a juicio del auditor: (1) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros, (2) se limitan a elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros que representan o podrían representar una parte sustancial de los mismos o (3) en relación con las revelaciones de información son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Cuadro 4. Tipo de opinión a emitir en función de la naturaleza de la salvedad material y su efecto sobre las cuentas anuales

Naturaleza de la salvedad	Juicio del auditor sobre los efectos de la salvedad sobre los estados financieros	
	Material y no generalizado	Material y generalizado
Incorrecciones	OP. CON SALVEDADES	OP. DESFAVORABLE
Limitaciones al alcance		OP. DENEGADA
Fuente: NIA-705.		

Así pues, la opinión con salvedades se emite cuando el auditor concluye que existen una o varias salvedades que afectan de forma significativa o material pero no generalizada a las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Al emitir un informe con salvedades, el auditor deberá utilizar en el párrafo de opinión la expresión «excepto por» para mencionarlas y remitirá a un párrafo de fundamento de la opinión con salvedades, situado delante del de opinión, en el que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando esta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales.

Con una opinión desfavorable el auditor concluye que las cuentas anuales tomadas en su conjunto «no expresan» la imagen fiel de la situación de la empresa por estar afectadas por incorrecciones materiales y generalizadas que son explicadas, y de ser factible, cuantificadas en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable.

Por último, en aquellos casos en los que el auditor, bien por haberse encontrado con limitaciones al alcance materiales y generalizadas o bien en casos extremadamente poco frecuentes de acumulación de múltiples incertidumbres con efecto conjunto muy significativo, concluya que no dispone de evidencia suficiente para fundamentar su opinión, denegará la misma indicando que «no expresa opinión» sobre las cuentas y explicando los motivos en el párrafo de fundamento de la opinión denegada².

² Según las NIA-ES en opiniones tanto desfavorables como denegadas también se explicará en sus párrafos de fundamento cualquier otra incidencia material detectada.

Tras conocer la normativa reguladora del futuro informe de auditoría pasamos a analizar su evolución temporal para identificar el alcance real de los cambios que se avecinan para la profesión respecto a la elaboración del producto final de su trabajo.

3. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL INFORME DE AUDITORÍA. DE LAS NTA (1991) A LAS NIA-ES (2013)

Como ya se indicó, la estructura y contenido iniciales del informe, delimitados por la sección tercera de las NTA de 1991, han sido modificados en dos ocasiones, en 2010 y en 2013, por sendas resoluciones del ICAC emitidas para armonizar el contenido del informe y para publicar las nuevas NTA respectivamente. Esto supone que va a haber diferencias entre los informes de auditoría emitidos hasta el ejercicio 2009, los correspondientes a las cuentas anuales de los años 2010 a 2013 y aquellos referentes a las cuentas anuales de 2014 en adelante. En los siguientes cuadros se exponen los principales aspectos relativos al informe que recogen estas tres disposiciones para identificar los cambios que se han producido.

Comenzamos comparando los elementos del informe, el **cuadro 5** los detalla, indicando entre paréntesis aquellos que tienen carácter opcional o que solo aparecen en determinadas circunstancias.

Cuadro 5. Evolución de los elementos del informe y ubicación en el mismo

NTA (1991) (resolución derogada)	Resolución 2010 (vigente para cuentas anuales de 2010-2013)	NIA-ES (aplicables a cuentas anuales de 2014 en adelante)
<ul style="list-style-type: none"> • Título • Destinatarios • Párrafo de alcance • (Párrafos de salvedades) • (Párrafos de énfasis) • Párrafo de opinión • Párrafo sobre el informe de gestión • Nombre, dirección y datos registrales del auditor 	<ul style="list-style-type: none"> • Título • Destinatarios • Párrafo de alcance • (Párrafos de salvedades) • Párrafo de opinión • (Párrafos de énfasis) • (Párrafos de otras cuestiones) • Párrafo sobre el informe de gestión 	<ul style="list-style-type: none"> • Título • Destinatarios • Párrafo introductorio • Responsabilidad de la dirección • Responsabilidad del auditor • (Párrafos de fundamento de la opinión modificada) • Opinión del auditor • (Párrafos de énfasis)
		.../...

NTA (1991) (resolución derogada)	Resolución 2010 (vigente para cuentas anuales de 2010-2013)	NIA-ES (aplicables a cuentas anuales de 2014 en adelante)
<p>.../...</p> <ul style="list-style-type: none"> • Firma del auditor • Fecha del informe 	<ul style="list-style-type: none"> • Nombre, dirección y datos registrales del auditor • Firma del auditor • Fecha del informe 	<ul style="list-style-type: none"> • (Párrafos de otras cuestiones) • Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios • Firma del auditor • Fecha del informe • Dirección del auditor
Fuente: elaboración propia.		

Como denota el **cuadro 5**, a lo largo de las tres disposiciones hay elementos que o bien no han sufrido variaciones (título, destinatarios, firma, fecha y datos del auditor) o tan solo han cambiado de denominación, manteniendo tanto su ubicación como su contenido y finalidad. Esto ocurre con los párrafos de salvedades, ahora denominados «párrafos de fundamento», y con el párrafo sobre el informe de gestión, que en lo sucesivo irá precedido de la denominación «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

Sin embargo, también se han producido cambios relevantes, como el cambio de ubicación de los párrafos de énfasis, la incorporación de los párrafos de otras cuestiones y el incremento de la información a recoger en el párrafo de alcance. Los dos primeros cambios tienen lugar ya con la entrada en vigor de la Resolución de 2010 y han persistido en las NIA-ES, mientras que el último representa la única novedad real que han añadido estas últimas.

Con respecto a los párrafos de énfasis, a lo largo de las tres disposiciones han mantenido su significado, reiterar información ya consignada en la memoria que el auditor considera de esencial importancia para los usuarios, ahora bien, ha cambiado su ubicación. En la normativa inicial coexistían en el informe con los de salvedades como párrafos de ubicación intermedia entre el de alcance y el de opinión. Con la Resolución de 2010 los párrafos de énfasis, al no afectar a la opinión, pasan a situarse bajo el párrafo de opinión³. Además, generalmente, su inclusión en el informe queda a

³ Este cambio es sumamente positivo, ya que con él se evita que ambos elementos, de diferente naturaleza y significación, sean confundidos por los destinatarios del informe, a la vez que se coarta la posibilidad de que el auditor encubra sus reservas dándoles una apariencia enfática.

juicio del auditor, salvo en el caso de las incertidumbres sobre la continuidad futura de la empresa que estén convenientemente explicadas en la memoria.

Asimismo, esta resolución ya incorpora al informe como elementos generalmente opcionales a los párrafos de otras cuestiones, cuyo propósito es clarificar el trabajo del auditor.

Con las NIA-ES se mantienen los elementos previstos en el informe actual así como su ubicación, matizándose que en todo caso los párrafos de énfasis deben preceder a los de otras cuestiones. Ahora bien, estas disposiciones incorporan una modificación que afecta al párrafo de alcance, cuyo contenido informativo se incrementa sustancialmente al pasar a dividirse en tres secciones:

- Párrafo introductorio, cuyo contenido no varía.
- Párrafo de la responsabilidad de la dirección, donde se añaden por primera vez alusiones al alcance de la revisión que el auditor hace del control interno de la empresa.
- Párrafo de responsabilidad del auditor, que igualmente amplía su redacción incorporando aspectos que antes solo se recogían en el contrato de auditoría.

Por otra parte, en el informe vigente cualquier limitación al alcance que causase una opinión distinta de la favorable debía ser mencionada en el párrafo de alcance, mientras que en el informe previsto por las NIA-ES tal mención solo debe producirse, en el apartado de responsabilidad del auditor, en caso de denegación de opinión.

Para ilustrar de forma práctica los cambios descritos, el **cuadro 6** compara la redacción del informe según la Resolución de 2010 con la prevista por las NIA-ES para los futuros informes de auditoría. En el mismo puede comprobarse también cómo otro cambio formal es que el informe pasa de estar estructurado en párrafos numerados consecutivamente a dividirse en secciones precedidas de su título identificativo.

Cuadro 6. Informe de auditoría actual versus informe de auditoría NIA-ES

Informe Resolución 2010	Informe NIA-ES
<p>Informe de auditoría de cuentas anuales</p>	<p>Informe de auditoría independiente de cuentas anuales</p>
<p>A los accionistas de sociedad ABC, SA [por encargo de...]:</p>	<p>A los accionistas de ABC, SA [por encargo de...]:</p>
<p>1. Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, SA, que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.</p> <p>Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>	<p>Informe sobre las cuentas anuales (1)</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, SA, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales</p> <p>Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, SA, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p>
<p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.</p>	<p>Responsabilidad del auditor</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y</p> <p>.../...</p>

Informe Resolución 2010	Informe NIA-ES
<p>.../...</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>Párrafo de alcance único que pasa a desglosarse en tres secciones con título identificativo y conteniendo las dos últimas mayor información.</p> </div> <p>2. En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, SA a 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>	<p>ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales. Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.</p> <p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, SA a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>.../...</p>

<p style="text-align: center;">Informe Resolución 2010</p> <p>.../...</p> <p>3. El informe de gestión adjunto del ejercicio 20XX contiene las explicaciones que los administradores consideraran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.</p>	<p style="text-align: center;">Informe NIA-ES</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideraran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.</p>
<p style="text-align: center;">Nombre, dirección y datos registrales. Firma y Fecha</p>	<p style="text-align: center;">Nombre, dirección y datos registrales. Firma y Fecha</p>
<p style="text-align: center;">Fuente: elaboración propia.</p> <p>(1) Este subtítulo puede omitirse cuando no exista Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.</p>	

Procedemos finalmente a evaluar los cambios normativos acaecidos respecto a los tipos de opinión y sus factores determinantes. Los resultados de la comparación de las tres disposiciones normativas se recogen en el **cuadro 7**.

Cuadro 7. Evolución de los posibles tipos de opinión y sus factores determinantes

NTA (1991) (Resolución derogada)	Resolución 2010 (vigente para cuentas anuales de 2010-2013)	NIA-ES (aplicables a cuentas anuales de 2014 en adelante)
TIPOS DE OPINIÓN		
<ul style="list-style-type: none"> • Favorable • Con salvedades • Desfavorable • Denegada 		
TIPOS DE SALVEDADEES		
<ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones al alcance • Errores o incumplimientos de principios y normas contables generalmente aceptados • Incertidumbres • Cambios en los principios y normas contables aplicados 	<ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones al alcance • Incumplimientos de principios y criterios contables 	<ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones al alcance • Incorrecciones
EFEECTO DE LAS SALVEDADEES SOBRE LA OPINIÓN A EMITIR		
<ul style="list-style-type: none"> • Efecto significativo: opinión con salvedades • Efecto muy significativo: opinión desfavorable o denegada en función de la naturaleza de la salvedad 	<ul style="list-style-type: none"> • Efecto significativo y no generalizado: opinión con salvedades • Efecto significativo y generalizado: opinión desfavorable o denegada en función de la naturaleza de la salvedad 	
Fuente: elaboración propia.		

No se ha producido ninguna modificación en los posibles tipos de opinión a emitir por el auditor, si bien con las NIA-ES se añade la denominación genérica de «opiniones modificadas» para todas aquellas distintas de la favorable.

En cuanto a las circunstancias determinantes de la opinión del auditor, de nuevo las principales modificaciones se han incorporado con la Resolución de 2010, que elimina del catálogo inicial de salvedades a los cambios en los principios contables aplicados y a las incertidumbres. Ambas circunstancias, de recibir el tratamiento contable requerido, deben ser explicadas por la empresa en la memoria de las cuentas anuales, por lo que su presencia en el informe simplemente reitera tal información, de ahí que en el informe actual pasen a tener, como mucho, la consideración de párrafos de énfasis a juicio del auditor, salvo en el caso de las incertidumbres relativas a la continuidad de la empresa que constituirán un énfasis obligatorio.

Como ya se indicó, si bien las incertidumbres dejan de condicionar la opinión del auditor, en casos excepcionalmente graves de acumulación de múltiples incertidumbres con efecto conjunto muy significativo, el auditor puede considerar oportuno denegar su opinión. Ambas matizaciones referentes a las incertidumbres ya se recogen en la Resolución de 2010 y se mantienen en las NIA-ES⁴.

Si se compara la Resolución de 2010 con las NIA-ES se puede observar que el cambio de las circunstancias con efecto en la opinión es meramente formal. Se mantienen las limitaciones al alcance y los incumplimientos pasan a denominarse «incorrecciones», pero conservan su significado y posibles efectos en la opinión del auditor.

Precisamente con respecto a los efectos de las salvedades en la opinión, si bien aparentemente se produce un cambio en las NIA-ES respecto al informe vigente al incorporar los términos «generalizado» y «no generalizado», parece que en la práctica no se va a traducir en una modificación real. Pues los modelos de redacción de informes modificados recogidos en los anexos de las NIA no emplean los términos «generalizado» y «no generalizado» para mencionar las salvedades condicionantes de la opinión emitida, sino que continúan utilizando los tradicionales «significativo» y «muy significativo».

4. CONCLUSIONES

Desde su regulación inicial por parte de las NTA (1991) el informe de auditoría ha evolucionado, siempre con el fin de darle un contenido más internacional que convergiese al modelo previsto a tal fin por las NIA emitidas por la IFAC.

Sin embargo, la evolución normativa del informe se ha realizado en dos pasos, lo que en la práctica se traduce en que desde la entrada en vigor de las NTA (1991) en España existen tres

⁴ El hecho de que las incertidumbres hayan dejado de condicionar la opinión del auditor ha traído consigo una sustancial reducción en el número de opiniones modificadas recibidas por las entidades cotizadas en España, pues en trabajos como el de CABAL GARCÍA (2001, pág. 25) se comprobó cómo las incertidumbres, pese a seguir una tendencia decreciente, fueron el principal factor condicionante de la opinión de los auditores en el periodo 1993 a 1997, seguidas a distancia de los errores.

formatos de informes de auditoría diferentes, los correspondientes a las cuentas anuales publicadas hasta el ejercicio 2009, los referentes a las cuentas del periodo 2010 a 2013 inclusive, cuya elaboración y contenido se rigen por lo dispuesto en la Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010 y, finalmente, los futuros informes de auditoría, relativos a las cuentas anuales de 2014 en adelante, cuya elaboración deberá cumplir las NIA-ES.

Con el presente trabajo se ha analizado en detalle, dada su novedad, el contenido de las tres NIA-ES referentes a informes de auditoría, de cara a conocer el inminente nuevo contenido del mismo. Además se ha comparado esta regulación con sus dos disposiciones normativas precedentes para conocer el alcance real de los cambios que se avecinan.

Como resultado de esta comparación se puede concluir que los cambios realmente relevantes ya se produjeron con la Resolución de 2010 y, salvo excepciones que únicamente afectan al desglose y ampliación del contenido del párrafo de alcance, las aportaciones de las NIA-ES han sido más bien formales. Por ello, deducimos que de cara al trabajo del auditor su adaptación a las NIA-ES no va a ser compleja, al menos en lo que se refiere a las relativas al informe.

La Resolución de 21 de diciembre de 2010, pese a resultar en la práctica de aplicación transitoria y para el breve periodo de tiempo de cuatro ejercicios (2010 a 2013), puede entenderse como algo positivo en el sentido de que ha marcado claramente el camino a seguir.

Fue en ese momento cuando se produjeron los cambios más drásticos en el informe respecto a las NTA de 1991, en especial la eliminación del catálogo de salvedades o factores condicionantes de la opinión del auditor de las incertidumbres y de los cambios en los principios y normas contables aplicados, el establecer una posición diferente para los párrafos explicativos de las salvedades y los de naturaleza enfática, factor muchas veces causante de confusiones para el lector y a veces propiciado por el propio auditor, y la incorporación al informe de los párrafos de otras cuestiones con el objeto de clarificar el trabajo del auditor.

Con las NIA-ES la única modificación real respecto a la resolución precedente ha sido el incremento de la información contenida en el párrafo de alcance, que pasa a desglosarse en tres componentes en los que se añaden aspectos que antes no eran públicos, sino que se recogían en el contrato de auditoría o carta de encargo, en concreto la responsabilidad de la dirección respecto al control interno y la descripción más detallada del trabajo del auditor.

Obviamente, la incorporación de estos aspectos a la redacción del informe no supondrá ningún esfuerzo para el auditor, pero queda por comprobar qué ocurrirá con el usuario de las cuentas anuales, destinatario indirecto del documento.

A lo largo de los años muchas veces el trabajo del auditor ha sido criticado, a veces de forma justificada, a consecuencia de su implicación en sonados escándalos empresariales, pero otras veces por el desconocimiento o mala comprensión de su trabajo o del informe como producto final del mismo. En este sentido, entendemos que aquellos usuarios que ya comprenden el informe de auditoría la nueva redacción prevista para el mismo no les aportará nada nuevo y, en

cambio, los poco formados probablemente se verán desbordados por la información adicional, pese a que paradójicamente esta se incorpore con la intención de clarificar además de armonizar.

En cualquier caso la utilidad del futuro informe queda aún por comprobar y está claro que, en el momento en que los nuevos informes se hagan públicos, esta reforma volverá a abrir el debate y la investigación empírica sobre el contenido informativo del informe de auditoría.

Bibliografía

CABAL GARCÍA, E. [2001]: «Informes de auditoría», *Partida Doble*, n.º 119, págs. 20-33.

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.

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).

NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros (BOICAC n.º 95).

NIA-ES 705. Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente. (BOICAC n.º 95).

NIA-ES 706. Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente (BOICAC n.º 95).

OCTAVA 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.

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).