

Tal como indicamos en la anterior publicación de la serie **RE-APRENDIENDO la Ley de Auditoría** aquellos aspectos más relevantes cuya regulación difiere según se trate de auditorías de entidades de interés público (EIP) o de entidades que no lo son, se tratarán en las siguientes publicaciones de forma separada.

En concreto, este número trata sobre **el informe de auditoría de cuentas anuales de entidades que no sean EIP**, regulado en el artículo 5 de la Ley de Auditoría, según el siguiente índice:

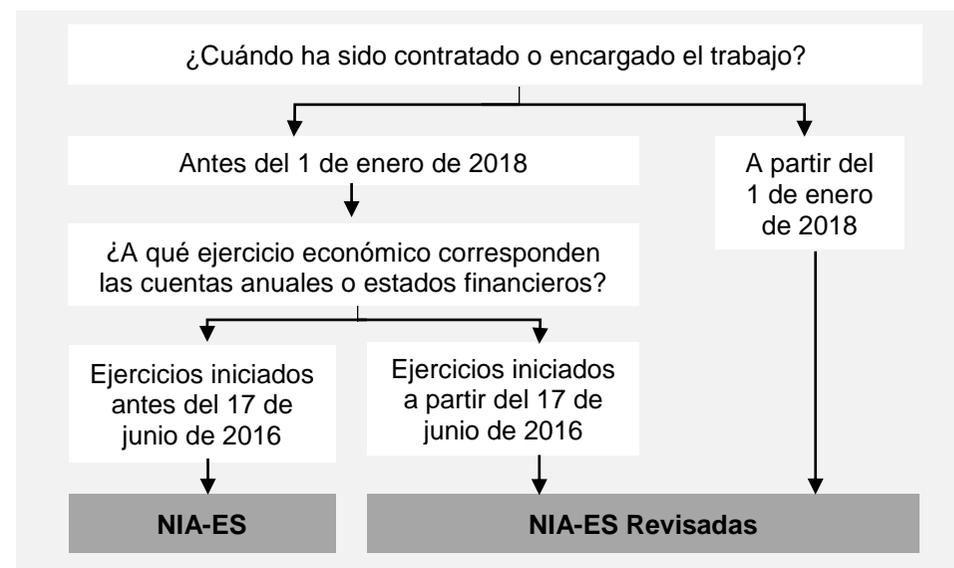
- 1** ¿Cuándo deben aplicarse los requisitos del informe establecidos en la Ley de Auditoría?
- 2** ¿Qué aspectos deben considerarse al emitir y publicar el informe?
- 3** ¿En qué supuestos puede producirse la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría?
- 4** ¿Cuál es el contenido del informe de auditoría?

Para el desarrollo de dichos aspectos es necesario considerar adicionalmente *la Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016 por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos*, que ha servido para incorporar los nuevos requerimientos exigidos por la Ley de Auditoría y por el Reglamento (UE) nº 537/2014 y trasladar a las NIA-ES las NIA revisadas por parte del IAASB. Resultado de esta Resolución:

- se modifica en el glosario de términos la nota aclaratoria de la definición de responsables del gobierno de la entidad,
- se modifican las NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, identificando las nuevas normas con la nomenclatura NIA-ES revisada, y
- se incorpora una nueva NIA-ES, la 701 *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

1. ¿A partir de qué fecha deben aplicarse los requisitos del informe establecidos en la Ley de Auditoría?

La fecha de aplicación de los requisitos del informe de auditoría establecidos en la Ley de Auditoría debe determinarse en base al siguiente esquema:



Las fechas de aplicación están reguladas en la Disposición final decimocuarta de la Ley de Auditoría (ver Re-Aprendiendo la Ley de Auditoría núm. 1) y en el artículo segundo de la Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016.

Segueix-nos a:



2. ¿Qué aspectos deben considerarse al emitir y publicar el informe?

El informe de auditoría es un documento mercantil que:

- Debe redactarse en lenguaje claro y sin ambigüedades.
- Es emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hayan realizado, y debe estar firmado por éstos.
- Debe ser emitido de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratado.
- Debe ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas anuales o estados financieros objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión. La publicación de los documentos anteriores, junto con el informe de auditoría, se rige por lo dispuesto en el marco de información financiera que resulte aplicable.
- En ningún caso puede ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales o estados financieros auditados.
- Cuando es público puede hacerse mención a su existencia, debiendo entonces hacerse referencia al tipo de opinión emitida.
- En ningún caso puede utilizarse el nombre de ningún órgano o institución pública con competencias de inspección o control de modo que pueda indicar o sugerir que dicha autoridad lo respalda o aprueba.

3. ¿En qué supuestos puede producirse la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría?

Sólo por la existencia de justa causa.

En todo caso se considera que existe justa causa en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Auditoría.
- Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado por circunstancias no imputables al auditor de cuentas.

¿Qué debe entenderse por imposibilidad absoluta?

El apartado b) del artículo 7.2¹ del actual RLAC considera que existe imposibilidad absoluta de realizar el trabajo:

- Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entiende que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales.
- Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales.

En particular, y a estos efectos, no se considera que existe imposibilidad absoluta en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emite conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

En relación a este tema ver:

[BOICAC 95 consulta núm. 1 de auditoría](#)

Actuación que deben seguir los auditores ante supuestos en los que la normativa les faculta para no emitir el informe de auditoría y/o renunciar al contrato de auditoría

¹ En ausencia del desarrollo reglamentario específico de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se considerará el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, [...] en todo lo que no contradiga a la Ley.

¿Qué actuaciones debe llevar a cabo el auditor en caso de que por justa causa no se emita el informe o se renuncie a continuar con el contrato de auditoría?

El artículo 7.3 del actual RLAC señala que en estos casos el auditor de cuentas detalle en un escrito todas las circunstancias determinantes de la no emisión del informe o la renuncia al contrato, remitiendo este escrito a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días hábiles desde la fecha en que el auditor tenga constancia de la circunstancia referida, y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría es obligatoria, dicha comunicación debe ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, al ICAC y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

Por otra parte, el artículo 7.4 del actual RLAC, en línea con lo indicado en el artículo 5 de la Ley de auditoría, señala que, una vez realizadas las actuaciones anteriores, pueden entenderse finalizadas las obligaciones del auditor en cuanto al trabajo de auditoría a realizar sobre las cuentas anuales del ejercicio respecto al cual han concurrido las circunstancias que han provocado la falta de emisión del informe o renuncia al contrato de auditoría.

4. ¿Cuál es el contenido del informe de auditoría?

En los apartados 1 a 10 siguientes se detalla el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales exigido por la Ley de Auditoría, siguiendo el orden señalado por la serie 700 de las NIA-ES revisadas. La referencia a cuentas anuales que se realizan en estos apartados es aplicable también a los trabajos de informe de auditoría de otros estados financieros o documentos contables con la correspondiente adaptación.

1 Identificación de:

- entidad auditada,
- cuentas anuales objeto de auditoría,
- personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso,
- personas a quienes vaya destinado el informe de auditoría

2 Opinión técnica

En la opinión se manifiesta, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Existen cuatro modalidades de opinión: favorable (no modificada) –cuando no existan salvedades– o, en caso contrario (modificada), con salvedades, desfavorable o denegada.

3 Fundamento de la opinión:

- 3.1 Reflejo en el informe de todas las salvedades, en el caso de que existan.
- 3.2 Referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales se ha llevado a cabo la auditoría y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría.
- 3.3 Una declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales o concurrido en situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría, de acuerdo con el régimen regulado en la propia Ley de Auditoría.

4 Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento

Indicación, en su caso, de las posibles incertidumbres significativas o materiales relacionadas con hechos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad auditada para continuar como empresa en funcionamiento.

A diferencia de la NIA-ES 570, con la NIA-ES 570 Revisada la incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento ya no se incluye como un párrafo de énfasis si no que se trata como un párrafo específico que se sitúa entre el de fundamento de la opinión y el de los aspectos más relevantes de la auditoría (apartados 3 y 4 anteriores) siempre que sea adecuada la utilización del principio de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de dicha incertidumbre material y ésta se revele adecuadamente en las cuentas anuales. En caso contrario la explicación queda incluida en el párrafo de fundamento de la opinión con la descripción de la salvedad correspondiente.

5 Párrafos de énfasis

Referencia a las cuestiones que, no constituyendo una salvedad ni un aspecto relevante, el auditor de cuentas deba o considere necesario destacarlo.

El apartado A16 de la NIA-ES 706 Revisada señala que la ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina, en comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA 700 Revisada.

6 Aspectos más relevantes de la auditoría

Descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

7 Párrafos de otras cuestiones

Referencia a las cuestiones que, a juicio del auditor, son relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría. En relación a la ubicación del párrafo ver apartado 5 anterior.

8 Otra información: Informe de gestión

En caso de que el informe de gestión acompañe las cuentas anuales; incluirá una opinión sobre:

- la concordancia o no de éste con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, y
- si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indica, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.

9 Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales

Referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada e identificación del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración.

10 Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

- 10.1 Información sobre la responsabilidad del auditor de cuentas de expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto.
- 10.2 Descripción general del alcance de la auditoría realizada con explicación de que ésta se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude.

11 Fecha y firma de quien o quienes hubieran realizado el informe

La fecha del informe es aquella en que se han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

Nota aclaratoria: En este apartado únicamente se resume el artículo 5 de la Ley de Auditoría. Para una correcta aplicación de este artículo es imprescindible conocer en detalle las NIA-ES y en concreto la **Serie 700 de las NIA- ES revisadas**

Para dudas y aclaraciones contactar con el departamento técnico del **CCJCC**