

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya



EL CØL·L3G1

ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORÍA

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya

=

EL COL·L3G1

ÍNDEX

¿Cuál es el objetivo de una auditoría?	04
¿Cuál es la estructura de un informe de auditoría?	05
¿Cuál es el contenido de los diferentes apartados o secciones?	06
1. IDENTIFICACIÓN.....	06
2. OPINIÓN.....	06
3. FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN.....	07
4. INCERTIDUMBRE MATERIAL RELACIONADA CON LA EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO	08
5. CUESTIONES CLAVES O ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA	08
6. PÁRRAFOS DE ÉNFASIS	09
7. PÁRRAFOS DE OTRAS CUESTIONES	09
8. OTRA INFORMACIÓN: INFORME DE GESTIÓN	10
9. RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN RELACIÓN CON LAS CUENTAS ANUALES	10
10. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES	10
11. INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS	10
12. FECHA Y FIRMA DE QUIEN O QUIENES HUBIERAN REALIZADO EL INFORME	11
Base normativa	11

■ **¿Cuál es la estructura de un informe de auditoría?**

El contenido de los modelos de informes difiere en función de si las entidades son o no de interés público, según el siguiente detalle:

ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO O EIP ¹	Ver apdo.	ENTIDADES NO CONSIDERADAS DE INTERÉS PÚBLICO	Ver apdo.
INFORME DE AUDITORÍA DE [cuentas anuales o estados financieros] EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE	1	INFORME DE AUDITORÍA DE [cuentas anuales o estados financieros] EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE	1
A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:		A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:	
Informe sobre [las cuentas anuales o estados financieros]			
• Opinión	2	• Opinión	2
• Fundamento de la opinión	3	• Fundamento de la opinión	3
• Empresa en funcionamiento *	4	• Empresa en funcionamiento *	4
• Párrafo de énfasis *	6	• Párrafo de énfasis *	6
• Cuestiones clave de la auditoría	5	• Aspectos más relevantes de la auditoría	
• Párrafo de otras cuestiones *	7	• Párrafo de otras cuestiones *	7
• Otra información: Informe de gestión	8	• Otra información: Informe de gestión	8
• Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales	9	• Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales	9
• Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales	10	• Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales	10
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios	11		
• Informe adicional para la comisión de auditoría			
• Periodo de contratación			
• Servicios prestados			
[Nombre y número de ROAC del auditor] [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]	12	[Nombre y número de ROAC del auditor] [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]	12

* Sólo en determinados supuestos. Ver apartados 4, 6 y 7 del contenido.

1. A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de EIP las siguientes:
- a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
 - b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.
 - c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
 - d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
 - e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.
 - f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

■ ¿Cuál es el contenido de los diferentes apartados o secciones?

1 Identificación:

- entidad auditada,
- cuentas anuales o estados financieros 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

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.

Se incluye una salvedad en el informe de auditoría bien porque el auditor, en base a la evidencia obtenida, concluya que los estados financieros contienen incorrecciones materiales o bien porque no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión.

No modificada o favorable

El informe de auditoría no incluye ninguna salvedad, cuando el auditor concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Con salvedades

El informe de auditoría incluye una o alguna salvedades:

- cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor concluye que las incorrecciones identificadas, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
- cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Desfavorable o adversa

El informe de auditoría contiene una opinión desfavorable o adversa cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor concluye que las incorrecciones identificadas, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

En el apartado 3 de fundamento de la opinión se incluyen el párrafo o párrafos de salvedades y el auditor concluye expresando que las cuentas anuales o estados financieros no expresan en todos los aspectos significativos la imagen fiel.

Denegada o abstención de opinión

El informe de auditoría contiene una opinión denegada o el auditor se abstiene de opinar:

- cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre las cuentas anuales o los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados; o
- cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre las cuentas anuales o los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Existe una incertidumbre cuando el resultado de una materia depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que podrían afectar a los estados financieros.

En el apartado 3 de fundamento de la opinión se incluyen el párrafo o párrafos de salvedades y el auditor concluye que no expresa una opinión sobre las cuentas anuales o estados financieros auditados.

En función del tipo de opinión cambia el título de la sección de opinión y fundamento de opinión, según el siguiente detalle, así como el redactado de estas secciones:

Opinión	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable	Denegación de opinión
Fundamento de la opinión	Fundamento de la opinión con salvedades	Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)	Fundamento de la denegación de opinión

3 Fundamento de la opinión

El auditor explica en este apartado los motivos que le han llevado a emitir su opinión así como una serie de manifestaciones, según el siguiente detalle:

- 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 de cuentas, de acuerdo con el régimen regulado en la propia Ley de Auditoría.

- 3.4** Manifestación de que la evidencia de auditoría obtenida supone una base suficiente y adecuada para el tipo de opinión que se emite.

4 Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento

Los estados financieros con fines generales, como son las cuentas anuales, se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, es decir considerando que la empresa continuará en un futuro previsible, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones o bien no exista otra alternativa realista.

Existe una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para la presentación fiel de los estados financieros.

Si es adecuada la utilización del principio de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de dicha incertidumbre material y ésta se revela adecuadamente en las cuentas anuales, el auditor incluye un apartado indicando las posibles incertidumbres significativas relacionadas con hechos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

5 Cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría

En función de si se trata de una EIP o de una no EIP en el informe se describen las cuestiones clave o los aspectos más relevantes de la auditoría, respectivamente. Para su determinación el auditor, de entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad, determina aquellas que hayan requerido atención significativa al realizar la auditoría, teniendo en cuenta lo siguiente:

EIP	NO EIP
<p>a. Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados.</p> <p>b. Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.</p> <p>c. El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.</p>	<p>Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados.</p>

Entre las cuestiones identificadas de conformidad con los apartados anteriores, el auditor determina las de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que serán, en consecuencia, las cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría.

Una cuestión que da lugar a una opinión modificada o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento son, por su propia naturaleza, cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría, si bien en esta sección sólo se incluye una referencia a las secciones donde se encuentran descritas (fundamento de la opinión o incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, según se detalla en los apartados 3 y 4 anteriores).

El título de la sección así como la introducción difieren en el caso de que se trate de una auditoría de una EIP de las que no lo son. No obstante, una entidad no EIP, además de las circunstancias descritas en el punto a de forma adicional y voluntariamente puede optar por aplicar las descritas en los puntos b y c anteriores, siendo entonces el título de la sección y su introducción los que correspondería en una auditoría de una EIP.

6 Párrafos de énfasis

Los párrafos de énfasis se refieren a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, no constituyendo una salvedad ni un aspecto relevante o cuestión clave de auditoría, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

7 Párrafos de otras cuestiones

Referencia a las cuestiones, distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros, que, a juicio del auditor, son relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

La ubicación de un párrafo de énfasis (apartado 6 anterior) 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.

8 Otra información: Informe de gestión

En caso de que el informe de gestión acompañe las cuentas anuales; se incluye 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, indicándose, 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, indicándose 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.

Esta sección puede incluirse en el cuerpo del informe de auditoría o como anexo al mismo.

11 Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

11.1 Una confirmación de que el informe de auditoría es coherente con el informe adicional que los auditores de las EIP elaboran y presentan a la comisión de auditoría de estas entidades en el que se explican los resultados de la auditoría realizada y cuyo contenido mínimo está establecido por la legislación en vigor.

11.2 Información sobre el periodo de contratación, indicando la fecha de la designación y el período total de contratación ininterrumpida del auditor, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.

11.3 Indicación de todos los servicios, además de la auditoría legal, que el auditor de cuentas haya prestado a la entidad auditada, y a las empresas controladas por esta, de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros.

12 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.

■ Base normativa

- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

A la fecha de publicación de este documento se encuentra en trámite de audiencia el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas que en el momento de su entrada en vigor derogará cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en este real decreto y, en particular, el Real Decreto 1517/2011 anterior

- 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.
- Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya



EL CØL·L3G1