

Nuevas NIA-ES Revisadas y nueva NIA- ES 701
Resolución 15 de julio de 2016

[Resolución de 15 de julio de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España \(NIA-ES\); así como la modificación del Glosario de Términos \(BOE 25 de julio 2016\).](#)

Con la aprobación en 2014 de la Directiva 2014/56/UE, que modificó sustancialmente la Directiva 2006/43/CE, y del Reglamento (UE) nº 537/2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría de las entidades de interés público (EIP), se establecen nuevos requerimientos a cumplir por los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría y emisión de los informes correspondientes en relación con el contenido del informe de auditoría y otras comunicaciones a emitir por el auditor.

En España, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) ha transpuesto e integrado en nuestro ordenamiento jurídico las citadas disposiciones comunitarias; incorporando nuevos requerimientos que contienen nuevas exigencias de información.

Por otra parte, junto con el proceso de reforma comunitario mencionado, el IAASB ha finalizado el proceso de revisión de determinadas normas, en concreto las relacionadas con la emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales y con la comunicación con los órganos rectores de la entidad auditada. Dicha revisión supone un cambio relevante en el contenido del informe que afecta tanto a la estructura del propio informe como a la información que debe recoger.

Por lo tanto, esta nueva Resolución se emite con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España las NIAs revisadas por parte del IAASB e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por la LAC y por el Reglamento (UE) nº 537/2014. Para ello, se ha procedido a adaptar las NIA revisadas a nuestro marco jurídico nacional a través de un proceso de análisis del Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría. Las nuevas NIA-ES vendrán a sustituir a las vigentes (que se publicaron mediante Resolución de 15 de octubre de 2013) a partir de su **entrada en vigor**, para los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a **ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016**. Esto es, para el caso más frecuente de que el ejercicio económico coincida con el año natural para las auditorías de cuentas anuales de ejercicios que finalicen a 31 de diciembre de 2017, cuyo informe se emitirá en 2018.

La modificación de las NIA-ES se refiere principalmente a diferentes aspectos del **informe de auditoría de cuentas**, tanto de su **contenido como de su estructura**, así como a las **comunicaciones a realizar por los auditores** de cuentas con el órgano responsable de la entidad auditada o con las autoridades supervisoras de dicha entidad, en especial cuando se trate de entidades de interés público. Asimismo, se sustituyen las referencias al Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) por los artículos correspondientes de la nueva LAC; y se sustituyen las referencias a las NIA-ES anteriores por las “Revisadas”.

En definitiva, la Resolución recoge la adaptación de las NIA Revisadas 260, 510, 570, 700, 707, 706, 720 y 805, así como la nueva NIA 701. Asimismo, se incluye la modificación de la nota aclaratoria a la definición “Responsables del gobierno de la entidad “ del Glosario de términos.

NIA-ES	Título
260 (R)	Comunicación con los responsables del Gobierno de la Entidad
510 (R)	Encargos iniciales de auditoría – Saldo de apertura
570 (R)	Empresa en funcionamiento
700 (R)	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros
701 (Nueva)	Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente
705 (R)	Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente
706 (R)	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente
720 (R)	Responsabilidades del auditor con respecto a otra información
805 (R)	Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero

l) **La NIA-ES 260 (Revisada)** introduce los requisitos adicionales de información requeridos por la nueva Directiva 2014/56/UE y por el Reglamento (UE) n.º 537/2014. En concreto, se modifican los apartados de la guía de aplicación relativos a **“Cuestiones que deben comunicarse”** ampliando considerablemente las cuestiones relativas a *“Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”* que tiene su correspondiente modificación/ampliación en los modelos de informes de la serie 700. Asimismo, se modifican las referencias al TRLAC sustituyéndolas por las correspondientes a la nueva LAC y, en el caso de las auditorías de EIP, añadiendo referencias al artículo 11 del Reglamento europeo, al art. 36 de la LAC y al TRLSC, en concreto al art. 529 quaterdecies sobre la Comisión de Auditoría de estas entidades.

En la NIA-ES Revisada se incluye un nuevo cuadro aclaratorio en relación con el alcance de la misma en el que se hace mención a las obligaciones adicionales de comunicación *“... contenidas en el art. 36 de la LAC y en el art. 11 del Reglamento UE n.º 537/2014 referidas a la obligación de emisión del Informe adicional para la Comisión de Auditoría, así como, en su caso, en el art. 529 quaterdecies del TRLSC.”*

II) La nueva **NIA-ES 510 (Revisada)** incorpora la referencia a la NTA sobre Relación entre auditores publicada mediante Resolución de 20 de marzo de 2014 y hace mención al art. 18 del Reglamento europeo de las EIP y al art. 44 de la LAC (Expediente de traspaso); y se añade la referencia al art. 2.3 y la sección 3ª del capítulo IV de la LAC sobre “requerimientos de ética e independencia”.

El ejemplo de informe recoge los cambios incorporados en las NIA-ES 700 (R), 705 (R) y 706 (R); incluyendo un párrafo de fundamento de la opinión con salvedades. En el ejemplo se recoge también un párrafo de otras cuestiones (POC) para revelar el cambio de auditor; el resto de los párrafos incluyen los títulos con referencia cruzada a los modelos de la NIA-ES 700(R) y 720 (R).

III) La **NIA-ES 570 (Revisada)** incluye las referencias correspondientes a EIP, mediante remisión al art. 12.1 del Reglamento europeo y al art. 38 y Disposición Adicional Séptima de la LAC.

Se recogen 3 ejemplos de informes en relación con la Empresa en Funcionamiento que la actual norma no incluía y que ilustran la forma de comunicar distintos casos sobre empresa en funcionamiento (Informe de auditoría con una opinión **no modificada** cuando el auditor ha concluido que existe **una incertidumbre material** y que se revela adecuadamente en los estados financieros; Informe de auditoría con opinión **con salvedades** cuando el auditor ha concluido que existe una **incertidumbre material** y los estados financieros contienen una incorrección material porque **no se revela adecuadamente**, e Informe de auditoría con una **opinión desfavorable** cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y los estados financieros **omiten la información a revelar requerida** en relación con una incertidumbre material).

IV) Las modificaciones más relevantes en la **NIA-ES 700 (Revisada)** son las relativas a diferentes aspectos del informe de auditoría de cuentas, tanto en su **contenido como en su estructura**. En este sentido, sufren cambios importantes los apartados de la norma relativos al epígrafe de “Informe de auditoría” (#20 a 51). En especial, cabe resaltar el **nuevo orden de párrafos del informe**, siendo ahora el primero el de la “Opinión” y a continuación se incluye la sección “Fundamento de la opinión”, en el que además de la manifestación sobre las normas de auditoría aplicadas y la independencia del auditor, se recogerán las salvedades detectadas, en su caso.

Se incorpora una **nueva sección de “Cuestiones clave de la auditoría”** en la que se recogerán aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual (esta sección en el caso de entidades no EIP se llamará **“Riesgos más significativos”** y recogerá los riesgos considerados más significativos en el desarrollo del trabajo de auditoría) de acuerdo con la NIA-ES 701.

Además, se incluye **un nueva sección “Otra información”** relacionada con la NIA-ES 720 (Revisada) que básicamente se referirá al informe de gestión que antes figuraba bajo el epígrafe “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” (*véase comentarios sobre la NIA-ES 720 Revisada más adelante*).

El epígrafe **“Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”** queda ahora básicamente relegado a aspectos relacionados con la **auditoría de EIP** (sobre la coherencia de la opinión expresada en el informe de auditoría con lo manifestado en el **informe adicional para la comisión de auditoría**, información sobre el **periodo de contratación** y sobre **servicios distintos de la auditoría** prestados a la entidad que no figuren en las CCAA o en el informe de gestión).

Por otra parte, se modifica el contenido de las **Responsabilidades de los administradores**, incorporando un párrafo sobre su responsabilidad acerca de la valoración de la capacidad de la sociedad de continuar como empresa en funcionamiento); y se modifica sensiblemente **el apartado sobre Responsabilidad del auditor** en relación con la auditoría de las cuentas anuales, incluyendo una descripción muy detallada de acuerdo con el nuevo apartado 40 de la NIA-ES 700 permitiéndose relegar esta descripción a un Anexo del informe.

Respecto al título del informe se ha optado por mantener el actual “Informe de auditoría independiente de cuentas anuales”, en lugar de incluir el título de la NIA original “Informe de auditoría emitido por un auditor independiente”.

Se incluyen **3 ejemplos, a doble columna** (en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA y en la segunda los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España):

- cuentas individuales de una EIP;
- cuentas consolidadas de un grupo formado por una EIP y sus dependientes; y
- cuentas individuales de una entidad no EIP.

El orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso; y el del resto de las secciones también debe respetarse salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

V) La **nueva NIA-ES 701** trata de la responsabilidad del auditor de comunicar las **cuestiones clave de la auditoría** en su informe de auditoría; si bien en el caso **de entidades no EIP** únicamente será obligatorio comunicar “las áreas de mayor riesgo” y la sección se denominará **“Riesgos más significativos”**.

En el caso de auditorías de EIP la sección se denominará “Cuestiones clave de la auditoría” y la obligación de comunicar cuestiones clave se extiende a los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido tales juicios y al efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos del periodo.

Cabe destacar que, de no existir Cuestiones clave o Riesgos más significativos a comunicar, igualmente ha de incluirse dicho epígrafe, si bien con una mención específica tal como: *“Excepto por lo descrito en Fundamento de la opinión con salvedades hemos determinado que no existen (otros) riesgos más significativos que se deban comunicar en nuestro informe”*.

La determinación de estas cuestiones clave de la auditoría va a requerir un profundo conocimiento de la entidad y del sector en el que opere, así como una descripción detallada de los procedimientos y conclusiones de la auditoría.

VI) Las modificaciones de la **NIA-ES 705 (Revisada)** se corresponden básicamente con los cambios en el formato de informe de acuerdo con la NIA-ES 700 (Revisada). Asimismo, se incorporan referencias a la nueva NIA-ES 701 sobre “Cuestiones clave de auditoría” o “Riesgos más significativos”, así como a la NIA-ES 720 (Revisada).

Se aclara que cuando se deniega la opinión el informe no incluirá la sección “Cuestiones clave de auditoría” o “Riesgos más significativos”, siempre que dichas cuestiones se hayan incluido en la sección de “Fundamentos de la opinión”.

Cabe mencionar que, si bien la NIA indica que no se incluirá la sección de “Otra información” en estos casos de denegación de opinión, en el cuadro aclaratorio del apartado 29 se establece la obligación de incluir dicha sección cuando dicha información deba presentarse por exigencia legal, como es el caso del informe de gestión.

VII) Las modificaciones en la nueva **NIA-ES 706 (Revisada)** se corresponden básicamente con los cambios en el formato de informe de acuerdo con la NIA-ES 700 (Revisada) y se incorporan las menciones a la nueva NIA-ES 701 y a la NIA-ES 720 (Revisada).

Se incluyen dos nuevos ejemplos de informe (Anexo 3 y Anexo 4) ajustados al nuevo formato según la NIA-ES 700 (Revisada), uno con las secciones de cuestiones clave, párrafo de énfasis y párrafo de otras cuestiones, y otro que incluye opinión con salvedades y párrafo de énfasis.

VIII) La **NIA-ES 720 (Revisada)** es bastante más extensa que la anterior, en especial la guía de aplicación, y aborda las responsabilidades del auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera incluida en el informe anual de una entidad.

Se incluyen dos nuevos anexos (1 y 2) con ejemplos de la información que puede figurar en la “otra información” y ejemplos de informes de auditoría desarrollando la sección “Otra información: Informe de gestión”. En este sentido, el anexo 2 recoge seis ejemplos de informe que ilustran las siguientes situaciones:

- Auditoría de una **EIP con opinión favorable** en la que no se ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.
- Auditoría de una **entidad no EIP con opinión favorable** en la que no se ha detectado ninguna incorrección material en el informe de gestión.
- Auditoría de una entidad no EIP con opinión no modificada en la que el auditor ha concluido que existe una **incorrección material en el informe de gestión**.
- Auditoría de un grupo que no es de interés público, con una opinión **con salvedades por limitación al alcance** que afecta al informe de gestión consolidado.
- Auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público con una **opinión desfavorable** sobre las cuentas anuales consolidadas que afecta al informe de gestión.
- **Denegación** de opinión sobre las cuentas anuales que afecta del mismo modo al informe de gestión.

Lo más relevante de esta norma es el Alcance de la misma y el cuadro aclaratorio para su adaptación a nuestra normativa que figura al principio de la norma que indica “ *En relación con el alcance y aplicación de esta Norma en España debe tenerse en cuenta que **afecta únicamente a***

“otra información” que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria. En particular, y sin perjuicio de lo que requieren disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación al informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas en sociedades de capital, de acuerdo con el artículo 268 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Adicionalmente, en el cuadro aclaratorio del alcance de la norma se indica que podrá aplicarse de forma voluntaria en situaciones “excepcionales” a otra información “por necesidades de índole mercantil o financiero”.

IX) La nueva **NIA-ES 805 (Revisada)** incorpora las referencias a la nueva NIA 701 y a la NIA 720 (Revisada) y NIA 570 (R); y se adapta el ejemplo de informe de acuerdo con los cambios introducidos por la NIA 700 (Revisada).

En relación con la comunicación de las cuestiones clave, se incorpora un cuadro aclaratorio para exigir **la incorporación de los Riesgos más significativos en el informe de auditoría de un solo estado financiero**, atendiendo al art. 5.1.c) de la LAC.

En la página web del REA+REGA se encuentra disponible un documento que recoge los **ejemplos de informe según NIA-ES Revisada (Resolución Julio 2016)**, a dos columnas, para el caso de una entidad EIP y una entidad no EIP, que incluyen todas las secciones relevantes para el caso de opiniones sin salvedades ni párrafos de énfasis o de otras cuestiones. Podéis acceder al mismo a través de nuestra web en : Información Técnica/ Documentación/ Documentos de trabajo.

Desde el Departamento Técnico y el Comité de Normas y Procedimientos del REA+REGA (CGE) seguimos trabajando en el texto final de las nuevas normas y, asimismo, trabajaremos en el desarrollo de nuevas guías y material de ayuda para la aplicación de estas nuevas normas.

Para cualquier aclaración no dudéis en dirigiros a nosotros.

Departamento Técnico del REA+REGA (CGE)
Comité de Normas y Procedimientos