

¿QUÉ SOLUCIONES APORTA EL NUEVO MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA PARA REDUCIR EL GAP DE EXPECTATIVAS DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA?



MARÍA ALVARADO RIQUELME

Profesora Titular y Directora del Máster Universitario en Auditoría y Contabilidad Superior de la URJC

JULIO SÁINZ GASCÓN

Socio de Gramaudit, S.L.P.

La Auditoría es un servicio originado por necesidad social cuya contribución se plasma en un informe. El análisis de la evidencia empírica sobre el origen y evolución de la auditoría sugiere que esta actividad profesional no es el resultado directo de un mandato gubernamental. No cabe duda que las leyes han afianzado la profesión pero esta ha surgido por motivos de economía de escala y como respuesta a los cambios organizativos en las empresas (Watts y Zimmerman, 1983).

En este contexto, podemos centrar el origen de la última gran reforma legislativa sobre la auditoría legal en la UE en la crisis financiera. Como se señala en la exposición de motivos de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público: «Las medidas adoptadas dentro y fuera de Europa como consecuencia directa de la crisis financiera se han **centrado sobre todo en la necesidad urgente de estabilizar el sistema financiero. Si bien el papel de los bancos, los fondos de inversión libre, las agencias de calificación, los supervisores o los bancos centrales ha sido cuestionado** y analizado en profundidad en muchas ocasiones, **hasta**

ahora apenas se ha prestado atención al papel desempeñado por los auditores en esta crisis, y mucho menos al papel que hubieran debido desempeñar. Dado que los bancos hicieron aflorar de 2007 a 2009 enormes pérdidas relacionadas con las posiciones que mantenían dentro y fuera de sus balances, son muchos los ciudadanos e inversores que no se explican cómo fue posible que los auditores emitieran en esos ejercicios informes de auditoría limpios sobre las cuentas de sus clientes (en particular, los bancos). (...) **E(e)ntre octubre de 2008 y octubre de 2009, se comprometieron en apoyo de los bancos 4.588.900 millones de euros** de dinero de los contribuyentes, volumen de ayudas que representa el **39 % del PIB de la UE-27 en 2009**».

En un servicio de utilidad pública, como la auditoría, es prioritaria la adecuación entre su contribución y el grado de percepción de la misma por los usuarios de la información financiera. Las Instituciones Europeas intentaron dar respuesta a este desafío a través de la aprobación de la Reforma de la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y del Reglamento (UE) n.º 537/2014

del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, aplicables, con carácter general, a los trabajos de auditoría legal sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos iniciados a partir del 16 de junio de 2016. En ellas se establecen, entre otros, nuevos requerimientos relativos a la independencia y la organización interna del auditor legal y las sociedades de auditoría, el contenido del informe de auditoría y las relaciones e información a proporcionar al gobierno corporativo.

En España el contenido de la Directiva y la particularización de algunos aspectos del Reglamento se incorporaron a nuestro ordenamiento a través de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Posteriormente, la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), publicó la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría adaptadas a nuestra legislación (NIA-ES 260, 510, 570, 700, 706, 720, y 805), la nueva NIA-ES 701, así como la actualización de la nota aclaratoria de la definición «Responsables del gobierno de la entidad» del Glosario de Términos.

En este artículo intentaremos analizar si las modificaciones sobre el informe de auditoría introducidas por esta reforma (fundamentalmente las NIA-ES revisadas 700, 706, 720, y la nueva NIA-ES 701) mejoran su contenido informativo, expondremos las novedades que introduce, así como las ventajas y riesgos que éstas pueden conllevar.

Novedades en el contenido del nuevo modelo de informe de auditoría de cuentas anuales

Con la entrada en vigor de la normativa antes citada, se produce un cambio muy significativo en la estructura y orden de los párrafos del informe de auditoría y se introducen nuevas secciones con requerimientos adicionales de información.

En la tabla I, podemos apreciar las diferencias y coincidencias entre los elementos del informe de auditoría recogido en la serie 7 de las NIA-ES de 2013 y 2016, en este último caso distinguiendo entre el modelo para entidades de interés público (en adelante EIP) y entidades no de interés público (en adelante no EIP).

TABLA I.

CONTENIDO COMPARATIVO DE LOS MODELOS DE INFORME DE LA NIA-ES (SERIE 7, 2013) Y LA NIA-ES (SERIE 7, 2016).

| NIA-ES, serie 7, 2013 | NIA-ES, serie 7,2016 (EIP) | NIA-ES, serie 7, 2016 (No EIP) |
|--|---|---|
| Título. | Título. | Título. |
| Destinatarios y personas que efectuaron el encargo. | Destinatarios y personas que efectuaron el encargo. | Destinatarios y personas que efectuaron el encargo. |
| Párrafo de alcance e identificación de la entidad auditada. | Subtítulo I Informe sobre las cuentas anuales. | Sección opinión: párrafo de alcance e identificación de la entidad auditada y párrafo de opinión. |
| Párrafo de responsabilidad de los administradores. | Sección opinión: párrafo de alcance e identificación de la entidad auditada y párrafo de opinión. | Sección fundamento de la opinión. |
| Párrafo de responsabilidad del auditor. | Sección fundamento de la opinión. | Sección Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. |
| Fundamento de la opinión. | Sección Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. | Sección párrafo de énfasis. |
| Párrafo de opinión. | Sección párrafo de énfasis. | Sección otras cuestiones. |
| Párrafo de énfasis y/o otras cuestiones. | Sección otras cuestiones. | Sección aspectos más relevantes de la auditoría. |
| Párrafo sobre otros requerimientos legales y reglamentarios. | Sección cuestiones clave de la auditoría. | Sección otra información: informe de gestión. |
| Nombre, dirección y datos registrales del auditor. | Sección otra información: informe de gestión. | Sección responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales. |
| Firma del auditor. | Sección responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales. | Sección responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales. |
| Fecha del informe. | Sección responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales. | Nombre, dirección y datos registrales del auditor. |
| | Subtítulo II Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios. | Firma del auditor. |
| | Nombre, dirección y datos registrales del auditor. | Fecha del informe. |
| | Firma del auditor. | |
| | Fecha del informe. | |

El nuevo modelo de informe (no EIP y el subtítulo I EIP) incorpora tres secciones nuevas. La primera de ellas, es la relativa a la sección de «Cuestiones clave de la auditoría» (en el modelo EIP) y la equivalente «Aspectos más relevantes de la auditoría» (en el modelo no EIP). Hablaremos más ampliamente sobre esta sección en el epígrafe «Ventajas y riesgos del nuevo modelo de informe de auditoría de cuentas anuales». Otra novedad es la sección «Incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento» donde se detallarán, si procede, las circunstancias que pudieran afectar a la aplicación de tal principio, en consonancia con la NIA-ES 570 (2016). La tercera incorporación es la relativa a la sección «Otra información: informe de gestión» en la que el auditor, además de informar, como hasta ahora, sobre la concordancia de dicho informe con las cuentas anuales, deberá pronunciarse sobre si el mismo se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación, señalando, en caso contrario, las incorrecciones materiales que hubiera detectado (Resolución ICAC, 2016).

Por otro lado, se modifica el contenido de las secciones «Fundamento de la opinión», «Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales» y «Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales». Con respecto a la primera, se incluye una declaración de independencia por parte del auditor con respecto a la entidad auditada, mencionando si se prestan, o no, servicios distintos a los de la auditoría de cuentas y que no han concurrido situaciones o circunstancias que hayan comprometido la necesaria independencia. Esto provoca que la sección de «Fundamento de la opinión» aparezca de forma obligatoria en el informe existan, o no, salvedades. En la sección «Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales» se incorpora la exigencia de identificar, cuando la entidad auditada cuente con un órgano de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera distinto del órgano que formule las cuentas anuales u otros estados financieros (como sucede con la Comisión de Auditoría en las entidades de interés público), ambos órganos sociales. Por último, el contenido de la sección «Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales» se amplía considerablemente, debiendo detallar el objetivo de la auditoría de cuentas anuales, los hitos fundamentales del proceso de auditoría y las relaciones y comunicaciones que, en su caso,

deben mantener los auditores con la comisión de auditoría, pudiendo incluirse en el cuerpo del informe o en un anexo adjunto.

Finalmente, podemos observar cambios de orden entre los párrafos, entre los cuales destacamos:

1. La colocación de la sección «Opinión» como primer párrafo del informe. Esta sección abarca los párrafos de alcance e identificación de la entidad auditada (que en el modelo de 2013 igualmente era el primer párrafo del informe) y el de opinión (en el modelo 2013 se situaba tras el párrafo de responsabilidad del auditor o, en su caso, tras el último párrafo de salvedades).
2. La ubicación de la sección de «Fundamento de la opinión» tras la sección de «Opinión». Esta sección recoge, en su caso, la salvedad (o salvedades del informe), el marco normativo de auditoría utilizado y una declaración expresa sobre la independencia del auditor. En el modelo de 2013 este párrafo se incluía sólo en el caso de existir salvedades y se ubicaba antes del párrafo de opinión.

Es importante resaltar, tal y como mostramos en la tabla II, que el nuevo modelo no introduce cambios sobre los tipos de salvedades ni sobre los tipos de opinión.

TABLA II

TIPOS DE SALVEDADE Y SU EFECTO EN LA OPINIÓN DE AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA NIA-ES

| SALVEDAD | NO SIGNIFICATIVA | SIGNIFICATIVA PERO NO GENERALIZADA | SIGNIFICATIVA Y GENERALIZADA |
|---------------------|------------------|------------------------------------|------------------------------|
| | TIPO DE OPINIÓN | | |
| <i>Incorrección</i> | Favorable | Con salvedades | Desfavorable |
| <i>Limitación</i> | | | Denegada |

Incertidumbre

Generalmente no es una salvedad, por tanto, no afecta a la opinión salvo que los responsables de la información financiera no hayan analizado su efecto (Limitación) o no hayan desglosado en la memoria la información relativa al impacto de la incertidumbre en las cuentas anuales (Incorrección).

No obstante, en circunstancias muy poco frecuentes, tendrá la consideración de salvedad si el auditor, se encuentra con múltiples incertidumbres que en su conjunto, pese a haber obtenido la evidencia de auditoría y suficiente sobre cada una de ellas, le impidan formarse una opinión sobre las cuentas anuales (NIA-ES 705, 2016, pár. 10) por lo que tendrá que denegar ésta.

El informe EIP incluye, además, un subtítulo II «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» en el que incorpora una declaración sobre la coincidencia de la opinión expresada en el informe de auditoría con lo manifestado en el informe adicional para la comisión de auditoría de la Sociedad, se informa sobre el periodo de contratación de la auditoría y, en su caso, sobre los servicios adicionales prestados que no hayan sido desglosados en el informe de gestión o en las cuentas anuales.

Ventajas y riesgos del nuevo modelo de informe de auditoría de cuentas anuales

El nuevo modelo de informe de auditoría es mucho más extenso que el recogido en la serie 7 de las NIA-ES de 2013, lo que le permite facilitar la comprensión de los usuarios de cuentas anuales sobre el alcance de la auditoría de cuentas y el grado de garantía que este servicio aporta sobre la fiabilidad de la información financiera auditada.

A nuestro juicio son especialmente clarificadoras las secciones «Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales» y «Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales». En la primera se detalla que la comisión de auditoría (en EIP) es responsable de la supervisión del proceso de elaboración y presentación de las cuentas anuales, mientras que los administradores tienen encomendada la valoración de la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento y, en función de esa valoración, la elección del marco de elaboración de informes financieros aplicable (marco de imagen fiel si es aplicable el principio o hipótesis de empresa en funcionamiento o marco no de imagen fiel, en caso contrario); la implantación y el mantenimiento de un control interno que garantice la generación de información financiera libre de incorrecciones significativas y la elaboración de unas cuentas anuales que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad de conformidad con el marco normativo de información financiera previamente seleccionado. En la segunda sección se describe el proceso de auditoría basado en el análisis de riesgos de incorrección material debida a fraude o error (identificación y valoración de los riesgos) y el control interno relacionado con la información financiera, análisis de la razonabilidad de las políticas contables adoptadas, diseño y aplicación de los procedimientos dirigidos a obtener una evidencia adecuada y suficiente sobre la materialización de los riesgos detectados y la

formulación de una opinión basada en la evidencia obtenida.

Si bien es muy importante que el informe, de un modo pedagógico, detalle en qué consiste el proceso de auditoría y cuáles son las responsabilidades de las partes, debemos profundizar un poco más para intentar clarificar si el nuevo modelo de informe proporciona nueva información que reduzca las incertidumbres asociadas a la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera.

Por lo comentado hasta el momento, la modificación de las secciones de responsabilidad del auditor y de los administradores (y, en su caso, del comité de auditoría), contribuyen a la mejor comprensión del proceso, responsabilidades y resultados esperables de una auditoría, pero no aporta nuevas o mejores bases para la toma de decisiones, al menos no, para personas con una formación previa razonable sobre información financiera.

En cuanto a los tipos de salvedad y opinión, como explicábamos previamente, el nuevo informe no introduce cambios, si bien es cierto que coloca ésta última delante de las salvedades. Este cambio resalta la opinión impidiendo que quede oculta en un informe con una redacción mucho más dilatada que los precedentes, pero tampoco podemos asegurar que influya de forma decisiva en el proceso de toma de decisiones de los usuarios, conclusión apoyada por trabajos empíricos como el de Bailey *et al.* (1981) en el que la extensión de los informes no consiguió modificar las percepciones de estudiantes postgraduados en contabilidad.

Epstein y Geiger (1994) contrastaron que gran parte de la diferencias de expectativas no podían superarse sin alterar el alcance de la auditoría dado que su origen se encontraba en que muchos usuarios (la mitad de los encuestados) esperaban que el informe de auditoría les proporcionase un grado de seguridad absoluto sobre la razonabilidad de la información financiera auditada. Este aspecto fue resaltado por el libro verde (Comisión Europea, 2010, apartado 2.1.), que recomendaba mejorar la comunicación de los auditores con las partes interesadas. Dado el esfuerzo didáctico que se ha volcado en el diseño del nuevo informe, es importante que verifiquemos, pasado un tiempo prudencial, si siguen existiendo expectativas de esta naturaleza.

Otra de las demandas tradicionales de los usuarios de la información financiera en torno al informe de auditoría ha sido la de potenciar su capacidad predictiva para detectar problemas en la gestión continuada de las empresas (Taffler

y Tisshaw ,1977; Taffler y Tseund, 1984; Menon y Schawrtz, 1985; Chen y Chan, 1992; y Citron y Taffler, 1992). Sin entrar en la polémica de si deben, o no, ampliarse los procedimientos del auditor incorporando modelos de predicción de quiebras, el nuevo modelo de informe explica claramente que la responsabilidad sobre la valoración del cumplimiento, o no, del principio o hipótesis de empresa en funcionamiento recae en los administradores de la sociedad (condicionando esta decisión la elección del marco de elaboración de informes aplicable), mientras que la responsabilidad del auditor es concluir sobre si es adecuada, o no, la utilización por los administradores del principio contable o la hipótesis de empresa en funcionamiento (y, por tanto, el marco de elaboración de informes financieros aplicado por los administradores) y, si existe, o no, una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

La novedad más importante que incorpora la Resolución de 23 de diciembre de 2016 del ICAC es la aprobación de la NIA-ES 701 que trata la responsabilidad del auditor de comunicar las cuestiones clave de auditoría en su informe, lo que ha conllevado la necesidad de incorporar en éste una nueva sección.

Mientras que en la trasposición de las disposiciones europeas a la normativa nacional de otros Estados miembros de la UE sólo se ha considerado este requerimiento en los informes de auditoría de entidades cotizadas, en España se ha extendido a todos.

El propósito que persigue el legislador con este nuevo requerimiento de información es lograr «un informe más explicativo, que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada, e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos y los riesgos significativos específicos con los que se ha enfrentado el trabajo de auditoría; y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender» (Resolución ICAC, 2016, introducción).

La determinación de las cuestiones clave de auditoría es responsabilidad del auditor y viene definida en el apartado 9 de la NIA-ES 701. En aplicación del citado apartado “el auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requeri-

do atención significativa del auditor al realizar la auditoría”. Para ello el auditor tomará en consideración los aspectos que se muestran a continuación:

GRÁFICO I.

CONTENIDO DEL PÁRRAFO CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA (NIA-ES 701, 2016, APARTADO 9).

Las **áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material**, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada) – Apartado 9.a) NIA-ES 701.

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. – Apartado 9.b) NIA-ES 701.

El efecto en la auditoría de **hechos o transacciones significativos** que han tenido lugar durante el periodo. – Apartado 9.c) NIA-ES 701.

Es fundamental tener presente este nuevo requerimiento de información desde el momento de planificación de la auditoría, pues los riesgos identificados en esta fase inicial serán el punto de partida de la identificación de cuestiones clave de auditoría. A medida que avanza la auditoría se irá completando el conocimiento del auditor acerca de estas cuestiones e irá actualizando sus conclusiones para la determinación de la información a comunicar en su informe.

Un aspecto que está generando debate en la profesión de auditoría es si se debe comunicar, en todos los informes, alguna cuestión o aspecto en este apartado. La NIA-ES 701 en su guía de aplicación A59 dice textualmente «La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada no considere que por lo menos una de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad cotizada con un número muy reducido de operaciones), es posible que el auditor determine que no existen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apar-

Gráfico II

REDACCIÓN DEL PÁRRAFO INTRODUCTORIO DE LAS SECCIONES «CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA»
Y «ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA» (NIA-ES 701, 2016).

CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

tado 10 porque no existen cuestiones que hayan requerido atención significativa del auditor». De lo que podemos deducir que no es una obligación en sentido estricto, por, en todo caso, deberá quedar explicado debidamente en los papeles de trabajo del auditor por qué se considera informar o no acerca de estas cuestiones o aspectos.

Una vez determinadas las cuestiones a comunicar, el auditor deberá informar en esta sección, al menos, de los siguientes aspectos:

- Detalle de las cuestiones clave detectadas en aplicación del apartado 9 de la NIA-ES 701 (2016) y el motivo por el que se consideró de mayor significatividad (ver gráfico I), teniendo en cuenta que no se comunicará una cuestión clave si ésta va a requerir la emisión de una opinión modificada, en cuyo caso, se detallará en la sección «Fundamento de la opinión».
- Cada cuestión clave de auditoría llevará un subtítulo explicativo de la misma.
- Se incluirá, para cada cuestión, un resumen de las respuestas del auditor ejecutadas en su trabajo de auditoría.
- Observaciones relevantes a la cuestión, en su caso, sin que suponga una opinión separada sobre la misma.

Si bien hemos comentado que este requerimiento de información en España es obligatorio para todos los informes de auditoría sin tener en consideración el tamaño y particularidades de la entidad auditada, existen una serie de diferencias en su formulación dependiendo de si estamos ante una EIP, o no. En concreto, si el informe de auditoría pertenece a una no EIP la sección se denominará «aspectos más relevantes de la auditoría» y solo será necesario identificar estos aspectos aplicando el apartado 9.a) anteriormente

mencionado (ver gráfico I), quedando los apartados 9.b) y 9.c) para las EIP. Es decir, ante un informe de auditoría de una no EIP solo será necesario identificar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (2016). No obstante esta apreciación, el auditor podrá optar por informar de cuestiones clave de auditoría incorporando los apartados 9.b) y 9.c) en una no EIP.

Otra diferencia que se observa si estamos ante un informe de auditoría de una EIP o no EIP reside en el párrafo introductorio que antecede a la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría o aspectos más relevantes de la auditoría, en su caso. En el gráfico II se muestra la distinta redacción propuesta por la normativa y que se puede comprobar en los modelos de informe anexos a las NIAS-ES de la serie 7:

De la mera lectura de ambos párrafos parece deducirse que la redacción del correspondiente a los aspectos más relevantes de la auditoría (aplicable a no EIP) «perjudica» la comprensión al incorporar conceptos tales como «riesgo» e «incorrección material» que no se contemplan en el párrafo introductorio de la sección «Cuestiones clave de la auditoría». En el bien entendido que el legislador no ha pretendido este efecto, lo cierto es que la redacción de ambos párrafos genera una diferencia que en determinados casos necesitará de una explicación adecuada.

En todo caso, hemos de recalcar, que la información a incluir en la sección «Aspectos más relevantes de la auditoría», es una información de carácter «sensible», exigible, en las auditorías de cuentas de entidades no EIP, sean auditorías obligatorias o voluntarias, lo que podría reducir el volumen de encargos de esta última naturaleza.

Conclusiones e implicaciones

El nuevo informe de auditoría no recoge modificaciones relativas a los tipos de opinión o de salvedad. Su contribución más importante radica en la labor didáctica del mismo en relación al alcance de una auditoría de cuentas, sus objetivos y limitaciones y a las responsabilidades tanto de los encargados de los procesos de elaboración y supervisión de la información financiera, como de los auditores. En este sentido creemos que puede contribuir a reducir el gap de expectativas de los usuarios de la información financiera derivados del desconocimiento del grado de seguridad que proporciona el informe de auditoría basado en el marco actual de normas de auditoría. Adicionalmente, el informe introduce otros cambios importantes para aumentar la utilidad de sus usuarios:

1. Enfatiza la opinión de auditoría al ubicarla en la primera sección del informe.
2. Detalla las cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría.

A nuestro juicio, se abre una nueva etapa en el sector de la auditoría que requerirá un proceso inicial de formación por parte de los auditores y un esfuerzo en los primeros ejercicios de comunicación y divulgación a las entidades auditadas de las novedades normativas y los requerimientos más relevantes que éstas introducen.

Este proceso de divulgación inicial se convierte en fundamental para evitar que las empresas que se auditan de forma voluntaria no decidan prescindir de ella por miedo a incorporar información «sensible» en los informe de auditoría.

La aportación del sector de la auditoría a la estabilización de la economía de los países es fundamental y la intención del legislador de incrementar el nivel de transparencia, reducir el gap de expectativas originado por el desconocimiento del alcance de la auditoría de cuentas y de homogeneizar la información que incluye en los informe de auditoría a nivel global debe contribuir a ello.

Los primeros años de auditoría de una entidad serán críticos para fijar las bases para ejercicios futuros, convirtiéndose en aspectos clave el conocimiento de la entidad, de sus sistemas de control interno y de los riesgos principales de incorrección material, incluido el riesgo de fraude en las primeras fases de planificación de la auditoría.

Fuentes bibliográficas

- BAILEY, K.; BYLINSKI, J., y SHIELDS, M. (1981): «Effect of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message», *Journal of Accounting Research* 2, pp. 355-370.
- CHEN, K., y CHAN, B. (1992): «Going Concerns Opinions and the Market's Reaction to Bankruptcy Filings», *The Accounting Review*, January, pp. 117-128.
- CITRON, D., y TAFFLER, R. (1992): «The Audit Report under Going Concern Uncertainties: and Empirical Analysis», *Accounting and Business Research* 88, pp. 337-345.
- COMISIÓN EUROPEA (2010): «Libro verde: Política de auditoría: lecciones de la crisis». Bruselas. Disponible en: <https://publications.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/08744053-2f56-415a-a985-7ceaf3d3b3a/language-es>
- DIRECTIVA 2006/43/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 17 mayo 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.
- DIRECTIVA 2014/56/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 16 abril 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.
- EPSTEIN, M. J., y GEIGER, M.A. (1994): «Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap», *Journal of Accountancy*, January 177(1), pp. 60-64.
- LEY DE AUDITORÍA 22/2015, de 22 julio, de Auditoría de Cuentas.
- MENON, K., y SCHAWRTZ, K. (1985). «Auditor Switches by Failing Firms», *The Accounting Review*, April, pp. 248-261.
- NIA-ES 700 (2013 y revisada 23 de diciembre de 2016). Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 701 (2016). Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- NIA-ES 705 (2013 y revisada 23 de diciembre de 2016). Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706 (2013 y revisada 23 de diciembre de 2016). Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 720 (2013 y revisada 23 de diciembre de 2016). Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

REGLAMENTO (UE) NÚMERO 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, entre 16 abril 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

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.

TAFFLER, R., y TISSHAW, H. (1977): «Going, Going, Gone-Four», *Accountancy*, march, pp. 50-54.

TAFFLER, R., y TSEUND, M. (1984): «The Audit Going Concern Qualification in Practice-Exploding Some Myths», *The Accountant's Magazine*, July, pp. 263-269.

WATTS, R. L., y ZIMMERMAN, J. L. (1983): «Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence», *Journal of Law and Economics*, Vol. 26, No. 3, (Oct., 1983), pp. 613-633. [te](#)