

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE ECONOMÍA, INDUSTRIA Y COMPETITIVIDAD

12636 *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.*

Mediante la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Igualmente, por Resolución de 20 de marzo de 2014 se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre «auditoría de un solo estado financiero», resultado de la adaptación de la NIA 805 para su aplicación en España (NIA-ES 805).

La Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, ha modificado sustancialmente el contenido de la Directiva 2006/43/CE, afectando a aspectos significativos del ejercicio efectivo de la auditoría de cuentas. Asimismo, el 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 y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, ha venido a regular y exigir actuaciones específicas de los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría de las cuentas anuales o estados financieros de entidades consideradas de interés público. Dichas disposiciones establecen nuevos y específicos requerimientos a los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría y emisión de los informes correspondientes en relación, entre otros aspectos, con el contenido del informe de auditoría y otras comunicaciones e informes adicionales a emitir. Se diferencian a este respecto los informes a emitir por el auditor en el caso de auditorías de entidades de interés público de los que corresponde emitir en relación con las entidades que no tienen tal consideración, exigiendo mayor contenido informativo en aquéllas.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas ha venido a trasponer e integrar en nuestro ordenamiento jurídico lo exigido por las citadas disposiciones comunitarias. Los nuevos requerimientos establecidos contienen, entre otras cuestiones, nuevas exigencias de información. Dichas disposiciones son exigibles a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016.

Por otra parte, junto con el proceso de reforma comunitario, la Internacional Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC) finalizó el proceso de revisión de determinadas normas, fundamentalmente las que se encuentran relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales y de comunicación con los órganos rectores de la entidad auditada. Las normas revisadas han sido las siguientes: 260, 570, 700, 705, 706 y 720. Hay que reseñar la incorporación de una nueva NIA, la 701, sobre la inclusión en el informe de auditoría de cuentas anuales de información sobre las cuestiones clave de la auditoría realizada. En la revisión que aquí se acomete han resultado también modificaciones, en lo que aquí interesa, en las normas 510 y 805.

Con la reforma que se aborda, el nuevo informe de auditoría pretende responder a la demanda de los usuarios de tener información relevante que le sirva para la toma de decisiones. Con ello se pretende hacer frente a uno de los fallos que se detecta en el sistema, que es la diferencia de expectativas entre lo que los usuarios esperan de un trabajo de auditoría y del informe y lo que realmente recibe. Para ello, se exige 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. Con ello se persigue reforzar el valor añadido que proporciona el informe de auditoría tanto a la entidad auditada como a los usuarios, en consonancia con la función de interés público que se le atribuye y que justifica la regulación de esta actividad.

En consecuencia, con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España (en concreto, a las NIA-ES) las NIA revisadas por parte del IAASB e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por la Ley 22/2015 y por el Reglamento (UE) nº 537/2014, se hace necesario proceder a la adaptación de las citadas NIA revisadas al marco jurídico nacional. Las NIA-ES revisadas que se publican vendrán a sustituir a las existentes hasta ahora a partir de su entrada en vigor, que corresponderá a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016.

La modificación de las NIA-ES se refiere, en síntesis, 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.

Así, el informe de auditoría tendrá una estructura y un orden diferentes. Figurará, en primer lugar, el párrafo de opinión, a continuación, el párrafo de fundamento de opinión, donde se incorpora una manifestación sobre la independencia del auditor y en el que se recogerán, en su caso, las salvedades detectadas y, en segundo lugar, diferentes apartados o secciones, según se detalla a continuación.

De un lado, se incorporan tres secciones nuevas, referentes a:

– «Cuestiones clave en la auditoría» o «Aspectos más relevantes de la auditoría», según se trate de entidades de interés público o no, respectivamente, (según la nueva NIA-ES 701), en la que se recogerán, al menos, los riesgos considerados más significativos en el desarrollo del trabajo de auditoría, siendo la descripción de estos últimos exigida para todos los informes de auditoría, incluidos los emitidos en relación con las cuentas de entidades que no sean de interés público, de acuerdo con la nueva Ley de Auditoría de Cuentas. Al objeto de alcanzar el mayor valor informativo que se pretende, en la descripción de tales cuestiones los auditores deben recoger información específica a las concretas y particulares situaciones que concurran en la entidad auditada, evitando el uso de párrafos estándar, de modo que pueda comprenderse adecuadamente cómo han afectado dichas cuestiones al trabajo de auditoría.

– Incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento, en la que se recogerán, si procede, las circunstancias que pudieran afectar a tal principio, de acuerdo con la NIA-ES 570 (Revisada).

– «Otra información», entendida como los estados o documentos que se presentan acompañando las cuentas anuales, pero limitados, con carácter general, a los que se encuentran requeridos por disposiciones legales o reglamentarias. En esta sección se incluirá, de acuerdo con la NIA-ES 720 (Revisada) «Responsabilidad del auditor con respecto a otra información», una referencia a la concordancia de dicha información con las cuentas anuales auditadas.

No obstante, en relación con el informe de gestión que, si procede, acompaña a las cuentas anuales, debe incluirse, adicionalmente, un pronunciamiento, de acuerdo con los requerimientos exigidos por la Ley de Auditoría de Cuentas. Así, y en virtud de esta nueva Ley, como consecuencia del cambio operado por la Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, la revisión y consiguiente obligación de informar va a alcanzar no solo a la concordancia de dicho informe con las cuentas anuales, como hasta ahora, sino también a si dicho informe se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación, debiendo pronunciarse en el informe de auditoría a este respecto sobre las incorrecciones materiales que hubiera detectado. Su tratamiento se

recoge en la NIA-ES 720 (Revisada), a diferencia de la normativa actual que se incluía en la NIA-ES 700.

Se advierte que no se exige esta norma a cualquier tipo de información al respecto no exigida por la normativa a la que la entidad auditada se encuentre sujeta, si bien puede aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales.

Es de resaltar también el cambio de ubicación de la manifestación que se hace en relación con el informe de gestión, antes ubicada al final del informe, ahora bajo la sección de otros requerimientos exigidos legalmente.

De otro lado, se modifica el contenido de las siguientes secciones:

– La responsabilidad de los administradores, en la que, como novedad, se exige que, cuando la entidad auditada cuente con un órgano de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera y que sea 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, deben identificarse ambos órganos sociales. Dicha distinción obliga a modificar el Glosario de términos, la referida a «Responsables del gobierno de la entidad», a fin de diferenciar ambos grupos responsables de la supervisión del proceso de elaboración y el de la formulación.

– La responsabilidad de los auditores de cuentas, cuyo contenido explicativo se amplía considerablemente, y se permite, por otra parte, que la citada información pueda ir, bien en el cuerpo del informe, o en un anexo adjunto.

Adicionalmente, los informes de auditoría sobre cuentas anuales de entidades de interés público deben incorporar, conforme a lo exigido por el artículo 10 del Reglamento (UE) nº 537/2014, determinada información, adicional a la exigida para los informes de auditoría de entidades que no tienen tal consideración, relativa a diferentes aspectos, como: el período de contratación, los servicios prestados a la entidad auditada y a las entidades vinculadas a esta por una relación de control (y siempre que esta última información no figure ya en las cuentas anuales consolidadas publicadas), así como la confirmación de la concordancia del informe adicional para la comisión de auditoría de la entidad y la opinión contenida en el informe de auditoría. Dicha información figurará en una sección específica del informe bajo la rúbrica «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios». Además, los auditores de las entidades de interés público deberán remitir a la Comisión de Auditoría de estas entidades, u órgano que realice funciones equivalentes, un informe adicional en el que se recogerán diferentes aspectos del trabajo de auditoría desarrollado, de conformidad con lo exigido en el artículo 11 del Reglamento (UE) 537/2014. Dicha obligación de remisión de este informe adicional se complementa con las obligaciones de comunicación a los responsables de la entidad previstas en la NIA-ES 260 (Revisada) «Comunicación con los responsables de Gobierno de la Entidad».

Se resalta que el uso de títulos en las diferentes secciones y el orden de las secciones «Opinión» y «Fundamento de la opinión» deben respetarse en todo caso, pudiendo excepcionalmente modificarse el orden del resto de las secciones para así conseguir una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios.

En cuanto a los ejemplos de informes que se incorporan en los anexos de las diferentes NIA-ES revisadas, se presentan adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España. Su formato y terminología, que deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión y comparabilidad a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurren.

En definitiva, la Resolución que ahora se aprueba recoge la adaptación de las NIA revisadas 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, así como la nueva 701. Asimismo, se

incluye la modificación de la nota aclaratoria a una definición del Glosario de términos, la referida a «Responsables del gobierno de la entidad».

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas presentaron ante este Instituto la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España antes mencionadas y que se relacionan a continuación: NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, que se identifican como (Revisadas), la nueva NIA-ES 701, así como del Glosario de términos, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 15 de julio de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida a información pública la citada modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, publicándose en el anexo del Boletín de dicho Instituto número 106, de junio de 2016, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 25 de julio de 2016. Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública y habiéndose presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, se han incorporado algunas modificaciones al citado texto, entre las que destacan las que se indican a continuación:

– Se ha considerado conveniente mantener en el informe de auditoría la sección de «Cuestiones clave» o «Aspectos más relevantes de la auditoría» en cualquier caso, aún en los casos de emisión de opinión denegada. Y ello para dar cumplimiento a lo exigido en el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, y en el artículo 5.1.c) de la Ley 22/2015, que exigen información sobre los riesgos más significativos considerados en la auditoría, sin que la inclusión de dicha información se encuentre condicionada al tipo de opinión que pueda emitirse por el auditor. Las propias NIA 701 (apartado 5) y NIA 705 (Revisada) (apartado 29) también prevén que dicha información sea incorporada en el informe cuando ésta venga exigida por disposición legal o reglamentaria, como es el caso. Por tanto, se ha incorporado esta opción mediante la oportuna nota aclaratoria a este respecto. Se guarda en este sentido coherencia con el tratamiento que se da con la sección de «Otra información», en los casos en que se emita una opinión denegada, en los cuales se ha incorporado también la obligatoriedad de mantener dicha sección en todo caso.

– Se ha modificado el título de la sección para el caso de entidades no de interés público, pasando de «riesgos más significativos considerados en la auditoría» a «Aspectos más relevantes de Auditoría», a fin de asemejarse lo más posible a la denominación de la NIA 701 «Cuestiones Clave de auditoría». Asimismo, se ha considerado conveniente advertir de la necesidad de incluir en todos los informes de auditoría que resulte preciso, el párrafo introductorio de esta sección, de conformidad con lo establecido en el apartado 11 de la NIA-ES 701, incorporando en este sentido en todos los ejemplos incluidos en las NIA-ES en los que ha sido preciso el correspondiente párrafo a estos efectos.

– El título del informe se modifica respecto a lo previsto en el texto sometido a información pública, de forma que se mantiene el título que se corresponde con el título del artículo 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas, «informe de auditoría de cuentas anuales,» que configura tal documento de naturaleza mercantil coadyuvando de mejor manera a su identificación frente a los usuarios y para su mejor delimitación frente a otros trabajos que pudieran realizar los auditores, si bien se añade una precisión, «emitido por un auditor independiente», en línea con lo previsto en las NIA publicadas por el IAASB.

– Se han incorporado modificaciones en la nota aclaratoria que acompaña al apartado de alcance de la NIA-ES 720 (Revisada), a fin de precisar la actuación del auditor en los supuestos en que la «otra información» no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría.

– También se ha modificado la nota aclaratoria al apartado 17 de la NIA-ES 260 (Revisada) se han incorporado modificaciones en orden a conseguir una mayor claridad sobre los requerimientos de ética e independencia a comunicar por los auditores de cuentas a los responsables del gobierno de la entidad auditada.

El resto de modificaciones incorporadas han tenido por objeto la corrección de algunos aspectos de la redacción de los textos a fin de mejorar la consistencia y homogeneidad en el conjunto de las normas presentadas, sin que en ningún caso supongan una modificación sustancial del contenido sometido a información pública.

Por todo lo anterior, una vez efectuado el análisis de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría presentada por el Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría y tras ser sometida dicha modificación a examen por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el artículo 23 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

Primero. Publicación.

Se acuerda la publicación de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría revisadas correspondientes a los números 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, la nueva Norma internacional de Auditoría 701 y la modificación del Glosario de términos en la nota aclaratoria a la definición de «responsables del gobierno de la entidad». Se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.mineco.es, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Segundo. Entrada en vigor.

La modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o estados financieros o un solo estado financiero correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016, así como a los estados financieros intermedios correspondientes a dichos ejercicios económicos.

En todo caso, la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2018, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Tercero. Disposición derogatoria.

A partir del momento en que resulte de aplicación obligatoria la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución quedará derogado el contenido anterior de estas mismas Normas Técnicas de Auditoría. Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría no modificadas expresamente en esta Resolución que resulte contradictorio con las Normas ahora aprobadas, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con las nuevas Normas Técnicas ahora aprobadas. En particular, en la aplicación de los modelos de informe de auditoría que figuran en otras NIA-ES distintas a las aprobadas en esta Resolución deberán utilizarse los modelos de informe ahora aprobados.

Cuarto. Criterios de interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría.

Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se

publican las NIA-ES resultan igualmente de aplicación a las Normas Técnicas de Auditoría modificadas objeto de esta Resolución. Adicionalmente a dichos criterios debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1. Las referencias que figuran en el contenido de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las NIA-ES, o en las notas aclaratorias de cada una de las NIA-ES, referentes al Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deben entenderse realizadas a los artículos correspondientes de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

2. Las referencias que figuran en las diferentes NIA-ES a las NIA o NIA (revisadas) deben entenderse realizadas a las NIA-ES, que hayan sido adaptadas para su aplicación en España de conformidad con el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

3. El orden de las secciones «Opinión» y «Fundamento de la opinión» debe respetarse en todo caso. El orden 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. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. También es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

4. En la sección «Cuestiones claves de la auditoría» o «Aspectos más relevantes de la auditoría», al describir las «cuestiones claves» o «aspectos más relevantes», los auditores deben recoger información específica referida a las concretas situaciones que concurran en la entidad auditada, evitando el uso de párrafos estándar. En particular, y en lo que a los riesgos más significativos se refiere que deban recogerse, se incluirán los que sean específicos de la entidad, describiendo aquellas circunstancias particulares y concretas que sean relevantes para comprender adecuadamente la exposición a dichos riesgos en el ejercicio y cómo han sido considerados en el trabajo de auditoría de la entidad.

Quinto. *Normas Técnicas de Auditoría.*

En el Anexo se incluyen las Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) objeto de esta Resolución y la modificación en el Glosario de términos de la nota aclaratoria a la definición de «responsables del gobierno de la entidad». (El Anexo se puede consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.mineco.es– y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto).

Madrid, 23 de diciembre de 2016.–El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Enrique Rubio Herrera.