



TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

EL INFORME DE AUDITORÍA A TRAVÉS DEL TIEMPO: ESTUDIO DE UN CASO

THE AUDIT REPORT OVER THE TIME: A CASE STUDY

Autor: Dña. María del Pilar Alférez García

Tutor/es: D. Francisco Jesús Sierra Capel

Máster en Auditoría de Cuentas

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Curso Académico: 2017/2018

Almería, septiembre de 2018

Abreviaturas

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IFAC: Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants*)

LAC: Ley de Auditoría de Cuentas

NIA: Normas Internacionales de Auditoría

NIA-ES: Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España

NTA: Normas Técnicas de Auditoría

SAS: Normas de Auditoría Norteamericanas

Índice de gráficos y tablas

Gráfico 4.0: Hitos de la regulación de los informes de auditoría (1988-2016)	9
Tabla 4.5.1: Párrafos del informe de auditoría según la nueva Norma Técnica de Auditoría sobre Informes	18
Tabla 4.5.2: Diferencias en la estructura del informe según la normativa de 1991 y 2010	19
Tabla 4.6.1: Estructura del informe según la normativa vigente de 2013.....	23
Tabla 5.1: Informe de Auditoría año 2009, realizado bajo la normativa de 1991 y las novedades de 1993 y 2003.....	28
Tabla 5.2: Informe de Auditoría año 2012, realizado bajo la normativa de 2010 .	29
Tabla 5.3: Informe de Auditoría año 2015, realizado bajo la normativa de 2013 .	30
Tabla 5.4: Informe de Auditoría año 2017, realizado bajo la normativa de 2016 .	32

ÍNDICE

1. Resumen	1
2. Introducción	2
2.1. Objetivos	2
2.2. Metodología.....	2
2.3. Estructura.....	3
3. Perspectiva histórica.....	4
3.1. Perspectiva histórica de la auditoría de cuentas anuales.....	4
3.2. Perspectiva histórica del informe de auditoría de cuentas anuales.....	5
4. Evolución de la estructura del informe a través del tiempo.....	9
4.1. Primera normativa. Ley de Auditoría de Cuentas: 1988.....	9
4.2. Las primeras Normas Técnicas de Auditoría: 1991	10
4.3. Aplicación del principio de empresa en funcionamiento: 1993.....	13
4.4. Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores: 2003.....	15
4.5. Nueva Norma Técnica de Auditoría sobre informes, modificación de la sección 3 ^a : 2010.....	17
4.6. Adaptación NIAs a España: NIA-ES: 2013	20
4.7. Adaptación NIA-ES revisadas y nueva NIA-ES 701: 2016.....	24
5. Estudio de la evolución de la estructura del informe de auditoría atendiendo a un caso real	27
6. Conclusiones	36
7. Bibliografía.....	38

1. RESUMEN

El informe de Auditoría de Cuentas Anuales es el resultado final de la actividad de auditoría, es decir, la vía por la que el auditor puede comunicar su valoración acerca de la calidad de lo comprendido en las cuentas anuales. Es por esto que es preciso analizar su origen y evolución, en lo referido a estructura y contenido, a través de los cambios en la normativa, con el propósito de llegar a una convergencia internacional que facilite la comprensión del usuario de la información financiera y proporcione a los profesionales de la actividad una clara y precisa orientación para la elaboración y comunicación de su trabajo.

Los nuevos informes de auditoría, a diferencia de los primeros, contienen un cambio basado en el enfoque de riesgos y en los grupos de interés, ganando extensión y calidad. A partir de ahora, éstos son más amplios, siendo su aspecto más relevante la opinión del auditor, acompañada de una serie de párrafos y anexos que exponen otro tipo de circunstancias que guían al lector hacia una imagen más real de la entidad auditada.

La evolución del informe, hasta llegar a su formato actual, la hacemos ver a través de un caso práctico e ilustrativo al respecto, incluido en este trabajo.

ABSTRACT

The Annual Accounts Audit Report is the final result of the audit activity, that is to say, the way in which the auditor can communicate his assessment of the quality of what is included in the annual accounts. This is why it is necessary to analyse its origin and evolution, in terms of structure and content, through changes in the regulations, with the aim of reaching an international convergence that facilitates the user's understanding of the financial information and provides the professionals of the activity with clear and precise guidance for the preparation and communication of their work.

The new audit reports, unlike the first ones, contain a change based on the risk approach and interest groups, gaining extension and quality. From now on, these are broader, the most relevant aspect being the auditor's opinion, accompanied by a series of paragraphs and annexes that expose other types of circumstances that guide the reader towards a more realistic image of the audited entity.

The evolution of the report, up to its current format, can be seen through a practical and illustrative case, included in this work.

2. INTRODUCCIÓN.

2.1. Objetivos

Este trabajo trata de explicar y concretar los cambios habidos en las diferentes normativas sobre informes de auditoría, a lo largo de los últimos treinta años, analizando modificaciones en formato, estructura y contenido, esto es, pretende estudiar las nuevas formas de informe con el paso del tiempo, lo que incluye un repaso previo a los antecedentes históricos, desde que se regula la actividad de auditoría y de los primeros informes.

Con este estudio perseguimos plantear una comparativa o, incluso, un debate acerca de los diferentes modelos de informes de auditoría dependiendo de su fecha y normativa a la que se sujeten.

De igual manera, buscamos comprobar los avances, sí o no, y en qué grado, de la labor de auditoría, en términos de eficacia, transparencia y calidad...en definitiva, cualidades que habrán de verse reflejadas en el informe final.

2.2. Metodología

Para la realización de este proyecto hemos adoptado un método de trabajo basado en:

- Elección del tema a estudiar: *El informe de auditoría a través del tiempo*.
- Obtención de información amplia al respecto, que será filtrada y seleccionada detalladamente.
- Elaboración de teorías y razonamientos propios a partir de dicha información previa.
- Conclusiones acerca de todo lo analizado.

El contenido recopilado en este trabajo promete ser fiable, válido y suficiente para llegar a un conocimiento adecuado sobre el tema propuesto.

Para la búsqueda hemos recurrido a distintas fuentes (artículos especializados vía internet, bibliografía específica, material propio del Máster e información

proporcionada por empresa auditora), todas ellas valiosas e igualmente acordes al propósito que nos ocupa.

Tras verificar y contrastar distintas informaciones, hemos procedido a la elección y organización del contenido que, en todo momento ha pretendido ser ilustrativo, clarificador...y hasta ameno en relación con el tema que se expone.

El siguiente paso, requería estructurar el material y acabar por plasmarlo en el trabajo objeto de nuestro estudio, previa revisión del borrador por el tutor asignado a tal fin.

Finalmente y, junto al TFM escrito, elaboramos una presentación, a modo de síntesis, y en formato *Power Point*, para la exposición oral del proyecto.

2.3. Estructura

El trabajo incluye necesariamente un índice, un resumen inicial y una introducción que contempla objetivos, metodología y estructura, para dar paso al desarrollo de tres grandes apartados:

- Perspectiva histórica: auditoría de cuentas anuales e informe.
- Evolución de la estructura del informe de auditoría a través del tiempo, deteniéndonos en los años clave de cambios en la normativa relativa al informe de auditoría.
- Estudio de la evolución de la estructura del informe de auditoría, atendiendo a un caso real e ilustrativo de las modificaciones concretas del documento mercantil empleado en el ejercicio auditor.

Por último, aportamos las conclusiones de nuestro trabajo, junto a la bibliografía utilizada a tal efecto.

3. PERSPECTIVA HISTÓRICA.

3.1. Perspectiva histórica de la Auditoría de Cuentas Anuales.

La auditoría, como proceso ordenado que obtiene y evalúa objetivamente las evidencias relacionadas con actividades económicas y financieras, puede considerar su nacimiento relacionado al de la historia del comercio.

Ya en Inglaterra, por tiempos de la Edad Media, se establecían impuestos a los ciudadanos (diezmo), los cuales intentaban ser evitados por el pueblo fuera como fuese la manera. De ahí que aparecieran figuras disimuladas y encubiertas controladoras para descubrir trampas, engaños y evasiones. Estos encargados se ocupaban de oír murmuraciones, comentarios y anécdotas que delataran esos fraudes y así recaudar mayores impuestos y juzgar la veracidad de todo lo que era sometido a verificar. Por tanto, es aquí donde nacen los auditores y la auditoría, teniendo su origen etimológico en el verbo latino “oír”, *audire*. A esta explicación, es necesario adjuntarle la justificación a través del verbo en inglés *to audit* (revisar o examinar) (Historia de la Auditoría, 2009).

Pero es en Venecia donde surge la primera asociación de auditores por el año 1581 junto a sucesos que favorecieron el progreso de la profesión.

No obstante, el importante desarrollo de la auditoría vino con la llegada de la Revolución Industrial en el siglo XIX, siendo Inglaterra el país impulsor del reconocimiento de la auditoría como profesión, con la Ley de Sociedades de 1862. (Gómez, 2005)

Más tarde, en 1867, en Francia, se aprobó la Ley de Sociedades que dio lugar al *Commissaire aux comptes*: el auditor. Así, poco a poco, la actividad de auditar comenzó a difundirse hacia muchos otros países, quedando Estados Unidos como el más avanzado en este campo, a raíz de la crisis de 1929.

En España, la entrada a esta idea no fue tan ágil. En 1943 se crea el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), como una institución privada para el cumplimiento de sus objetivos, congregando a censores jurados de cuentas de España y a las sociedades de auditoría de cuentas constituidas de acuerdo con las reglas previstas legalmente. En 1982 nace el REA (Registro de

Economistas Auditores) para renovar la auditoría de cuentas en España y el 3 de julio de 2013 se unifican los Consejos de Economistas y de Titulares Mercantiles, dando lugar al nuevo REA+REGA, convirtiéndose en la organización más representativa de los auditores.

Es a partir de la entrada de España en la Unión Europea cuando se impulsó el desarrollo de la profesión de la auditoría, con la VIII Directiva del Consejo 84/253 CEE, que modificó el marco jurídico español. Así, la regulación de la auditoría empieza a producirse en España el 12 de julio de 1988, momento en el que nace la Ley de Auditoría de Cuentas (actual Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas) y su correspondiente reglamento (1990), junto a las Normas Técnicas de Auditoría (1991) y posteriores. Además, ha de tenerse en cuenta el efecto de la globalización, hecho que afecta directamente al entorno de auditoría, puesto que ocasiona encontrar una armonización internacional superior. Por esto, es necesario mencionar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), adaptadas al marco jurídico nacional (NIA-ES), por las cuales la *International Federation of Accountants* (IFAC) busca auditorías de calidad y comparables a nivel mundial.

3.2. Perspectiva histórica del informe de auditoría de cuentas anuales.

El informe de auditoría establece el resultado final del procedimiento de la actividad de la propia auditoría. Éste es el mecanismo mediante el cual el auditor notifica a los usuarios de la información contable su valoración de la calidad de la información de las cuentas anuales.

La norma 3.1.1¹ define el informe de auditoría de la siguiente manera: El informe de Auditoría de las Cuentas Anuales es un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el Auditor y su opinión profesional sobre las mismas.

Según la LAC 22/2015², el informe de auditoría se define de esta forma: el informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que deberá incluir un mínimo de elementos y deberá ser emitido por el auditor de

¹ Normas Técnicas de Auditoría (NTA) de 1991

² Ley de Auditoría de cuentas de 20 de julio de 2015.

cuentas o la sociedad de auditoría, de forma que pueda cumplir la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas.

El informe en sí, es posterior a la práctica de auditoría, tal como era entendida en sus comienzos (descrito anteriormente). Esto es, existía control y supervisión de cuentas pero no un registro ni documento escrito al respecto.

Si el desarrollo de la auditoría no fue coincidente en el mundo a lo largo de la historia, tampoco lo fue la aparición del informe, objeto de este trabajo.

No podemos datar con exactitud la redacción del primer informe, pero se encuentran referencias que nos orientan para aproximar su nacimiento. Así, *The Companies Act* en Reino Unido en 1862 (Ley del Parlamento que regula el funcionamiento de las empresas) introduce una tarea del auditor más detallada, estableciendo por primera vez un modelo de informe de auditoría. Más tarde, en la Ley del 24 de julio de 1867, en Francia, ya se incluía la misión del Comisario de Cuentas de presentar a la Junta General de la Sociedad un informe sobre las cuentas anuales de la misma elaboradas por los Administradores. Sin embargo, el impulso mayor del informe de auditoría tiene lugar en 1933, ante la necesidad de paliar las imperfecciones con respecto a los informes financieros confeccionados por las grandes empresas tras el desastre económico de 1929 en Nueva York. (Villacorta Hernández, 2014).

En todos los países se percibe un intento de conseguir mayor contenido en los informes, con más ahínco en Estados Unidos por esta fecha, presentando por primera vez un párrafo de introducción anterior al de opinión. Asimismo, como novedad, se cita en el informe la revisión del Estado de Pérdidas y Ganancias.

En el año 1934 se introducen nuevos cambios, incorporando tres elementos fundamentales acerca de la uniformidad en los registros contables respecto al periodo anterior, mención a la imparcialidad de la presentación y referencia al procedimiento de auditoría desarrollado para llegar a la opinión.

Posteriormente, en 1939, el informe exige una mención de las normas de contabilidad generalmente aceptadas y sobre el sistema de control interno.

Así, tras varios cambios, en 1988, se modifica el dictamen del auditor y se profundiza en el contenido del informe con la norma de auditoría SAS³ nº 58 (Estados Unidos), convirtiéndose las antiguas llamadas “certificaciones” al nuevo modelo de informe, incluyendo en su contenido el concepto de independencia y estructurando el informe en tres párrafos (introducción, alcance y opinión).

Como última importante justificación para entender el nacimiento del informe, es de señalar la elaboración del “Informe Cadbury” en Reino Unido en el año 1992, por el que se modifica y amplía el contenido del dictamen, con la publicación de la norma de auditoría inglesa SAS nº 600, equivalente a la SAS nº 58 estadounidense (precitada anteriormente). Además, la contribución de la IFAC (*International Federation of Accountants*) a la estructura de los informes de auditoría no es menos importante, siendo a día de hoy la institución por excelencia en lo referido a la calidad de la auditoría y la armonización internacional.

Para finalizar con la evolución del informe de auditoría, es imprescindible mencionar las NIAs, Normas Internacionales de Auditoría (en España NIA-ES), las cuales conducen al auditor en la aplicación de la auditoría mediante principios y procedimientos esenciales y básicos.

Sin embargo, también existían ciertas controversias, tal como el asunto de determinar si el auditor debía exponer sus conclusiones en base a un modelo estándar, o pudiesen desviarse de su forma y su terminología. Todos los Estados de la Unión Europea incluían en sus normativas los informes de auditoría normalizados, no obstante, no era de obligado cumplimiento para todos los países el uso de ese formato estándar de informe, siendo de forzoso desempeño para Alemania, Austria y España.

A día de hoy, el momento se caracteriza por la armonización y generalización del formato de informe, caracterizado por ser homogéneo y más amplio en contenido, debido al gran número de elementos introducidos en las últimas reformas.

³ SAS: Statement on Auditing Standards (Normas de Auditoría Norteamericanas), designadas para guiar al auditor en el ejercicio de su juicio en la aplicación de los procedimientos de auditoría.

La estructura más utilizada y desarrollada es la practicada por países destacados como Alemania, España y Francia, distinguiendo varios párrafos independientes, separados y coherentes facilitando la comprensión para el usuario.

En España, por su parte, la labor de auditoría se considera un elemento relacionado con el sistema de economía de mercado, tal y como lo establece el artículo 38 de la Constitución Española (Libertad de empresa).

Es en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, donde se define esta materia y donde se establece el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales, por primera vez.

Pasados unos años, el régimen de infracciones y sanciones fue modificado por la Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras, dando lugar a la obligación de los auditores de emitir de forma inmediata el informe de auditoría de cuentas anuales cuando se detectaran irregularidades o problemáticas que afectaran a la estabilidad, continuidad o solvencia de la organización auditada.

Más adelante, con el nacimiento de la nueva Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, entra en vigor la Ley 12/2010, de 30 de junio, para su adaptación a la normativa comunitaria, y por tanto dejando atrás las ya pasadas Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Todas estas reformas logran fijar un contenido mínimo del informe de auditoría con el fin de facilitar la comparabilidad a nivel internacional e incorporar el concepto de interés público, con la obligación del desempeño de un informe anual de transparencia y de rotación del firmante del informe.

Debido al contexto económico y financiero y la crisis financiera producida en los últimos años, la Directiva 2006/43/CE evoluciona hasta la aprobación y publicación de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, y del Reglamento (UE) n^o 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, abriendo paso a la nueva Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que transpone la normativa comunitaria.

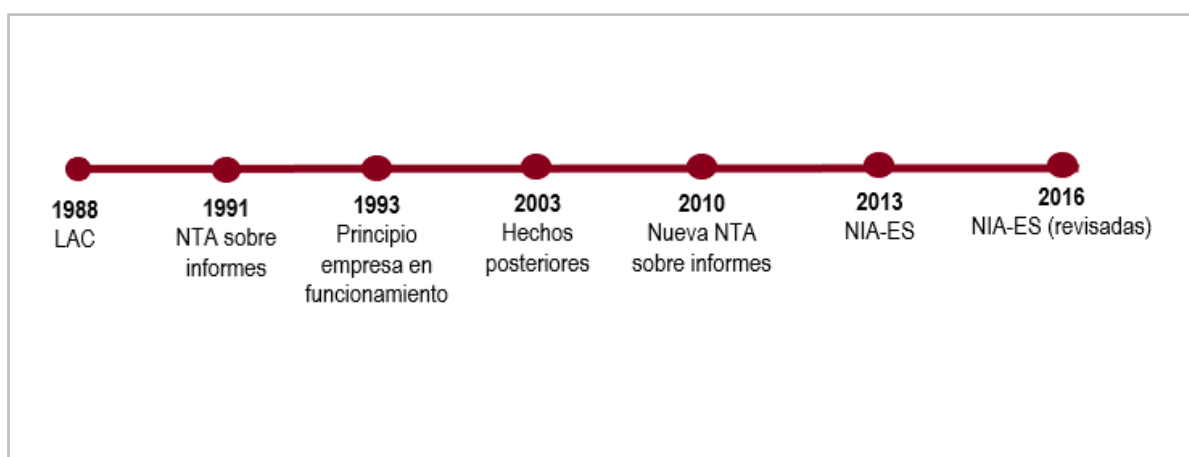
Al igual que las reformas anteriores, esta requiere por su parte, nuevos requisitos del contenido del informe de auditoría, más drásticos en el caso de entidades de interés público.

El informe de auditoría tiene la condición de documento mercantil que se asocia con las cuentas anuales, por tanto, es preciso contar con una normativa clara y concisa para la regulación de su presentación y contenido.

4. EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME A TRAVÉS DEL TIEMPO.

Los cambios más importantes en la normativa española relativa a los informes de auditoría vienen dándose desde el inicio de su regulación en 1988 hasta la fecha de hoy, determinándose de manera más detallada los hechos puntuales en el siguiente gráfico (Gráfico 4.0) y en los párrafos que le continúan.

Gráfico 4.0: Hitos de la regulación de los informes de auditoría (1988-2016)



Fuente: Elaboración propia.

4.1. Primera normativa. Ley de Auditoría de Cuentas: 1988

El 12 de julio de 1988 entra en vigor la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, con el objetivo de modernizar y adaptar la regulación española en materia de auditoría a las disposiciones de la Comunidad Económica Europea (CEE), hoy Unión Europea.

Con esta Ley, por primera vez, se reconoce la auditoría de cuentas como actividad profesional y la figura del auditor como tal, integrado en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC.

Según esta primera Ley, el informe de auditoría debe contener:

- **Identificación** de la empresa o entidad auditada.
- Personas físicas o jurídicas que **encargaron** el trabajo.
- Descripción sintetizada de las **normas técnicas de auditoría de cuentas** aplicadas en el trabajo realizado.
- Manifestación explícita de que los datos que figuran en la **memoria** contienen toda la información **necesaria y suficiente** para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la entidad auditada.
- **Opinión técnica.**
- En su caso, se dirá si el **informe de gestión** concuerda con las cuentas anuales del ejercicio.

4.2. Las primeras Normas Técnicas de Auditoría: 1991

El 19 de enero de 1991, se publican las primeras Normas Técnicas de Auditoría (una vez aprobadas y revisadas las NTA provisionales de 1990), que establecen los requisitos y principios que el auditor debe cumplir en la ejecución para formular su opinión técnica responsable y especifican las circunstancias y condiciones que el auditor ha de reunir para el desarrollo de su actividad.

Dentro de estas Normas Técnicas de Auditoría, es preciso destacar la de la obligatoriedad por parte del auditor de mantenerse dentro de una posición de independencia, integridad y objetividad durante su ocupación profesional, además de actuar con el compromiso sobre diligencia profesional (responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe), responsabilidad y secreto profesional (confidencialidad de la información).

Conforme a lo que atañe a este trabajo, estas Normas Técnicas de Auditoría definen el informe de auditoría como el documento en el que se describe el alcance del trabajo efectuado por el auditor y se expresa su opinión profesional sobre las cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables.

En este momento, el informe de auditoría tiene que incluir como mínimo los siguientes elementos:

- **Título** o identificación del informe. “Informe de auditoría de cuentas anuales”.
- Identificación de los **destinatarios** y de las personas que efectuaron el encargo.
- **Identificación** de la entidad auditada.
- **Párrafo de alcance** de la auditoría. Éste, es el primer párrafo del informe y contiene la identificación de los documentos o estados que integran las cuentas anuales auditadas, una pequeña mención acerca de que la responsabilidad de la formulación de las cuentas anuales es del órgano de administración de la empresa auditada, la referencia a la normativa reguladora de la actividad de auditoría, la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las cuentas anuales y una pequeña guía sobre los procedimientos previstos en las Normas de Auditoría que no se hubieran podido aplicar a causa de limitaciones al alcance por parte del auditor.
- **Párrafo legal.** Se refiere a las cuentas, datos y tipo de opinión del ejercicio anterior, que se presentan a efectos comparativos (ejercicio n-1).
- **Párrafo de énfasis.** Se utiliza para señalar un hecho destacado en las cuentas anuales y descrito en la memoria con su información necesaria conforme lo acordado en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- **Párrafo de salvedades.** Es de tipo potestativo, es decir, solo aparecerá como párrafo intermedio en caso de que se den lugar esas salvedades que se detallan más adelante.

- **Párrafo de opinión.** Este párrafo contiene la opinión específica y clara sobre si las cuentas anuales en su conjunto expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera de la empresa, de los resultados obtenidos en sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados al cierre de su ejercicio.

Existen cuatro tipos de opinión:

- **Favorable.** Las cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel de la entidad. Además, el auditor no se ha enfrentado a limitaciones en la ejecución de su trabajo y las cuentas anuales se han configurado conforme lo estipulado en el marco normativo de información financiera y sus principios y criterios contables.
- Con **salvedades.** Se aplica cuando se dan circunstancias de limitación al alcance del trabajo de auditoría o de incumplimientos de los principios y criterios contables que afectan a la imagen fiel de las cuentas anuales. El auditor, cuando emite este tipo de opinión, debe usar la expresión “excepto por” para introducir esas salvedades y a continuación hará alusión a un párrafo intermedio entre el de alcance y el de opinión para detallar las razones, causas y consecuencias de las salvedades.
- **Desfavorable.** Una opinión desfavorable se da cuando se han reconocido incumplimientos de principios y criterios contables que afecten muy significativamente a las cuentas anuales, repercutiendo de forma generalizada a las cuentas anuales o representen cuantitativamente una parte fundamental de éstas. El auditor debe exponer los argumentos por los que emite esta opinión en uno o varios párrafos intermedios del informe (salvedades).
- **Denegada.** Se emitirá una opinión denegada cuando no se han alcanzado las evidencias necesarias para llegar a una opinión sobre las cuentas anuales, es decir, cuando existe una gran limitación al alcance de la auditoría, o incertidumbres materiales.
Si el auditor deniega su opinión a causa de una o varias limitaciones muy significativas debe incluir en su informe lo siguiente: “Dada la

importancia de las limitaciones al alcance de nuestro trabajo descritas en las salvedades anteriores, no podemos expresar una opinión sobre la cuentas anuales”.

Cuando la denegación sea debida a situaciones excepcionales de duda por incertidumbres, el auditor incluye en su redacción de opinión denegada esta introducción: “Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas”.

- **Párrafo sobre el informe de gestión.** La obligación del auditor al respecto del informe de gestión, el cual no forma parte de las cuentas anuales y contiene aspectos establecidos en la normativa aplicable, es verificar que la información contable contenida en él concuerda con los datos de la entidad auditada.
- **Nombre, dirección** y datos registrales del auditor.
- **Firma** del auditor y **fecha** del informe.

4.3. Aplicación del Principio de Empresa en Funcionamiento: 1993

El 31 de mayo de 1993 se publica la Norma de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, la cual también tiene incidencia en el informe, teniendo en cuenta lo siguiente:

- **Salvedad por falta de información.** Analizando las cuentas anuales se desprenden dudas acerca de la continuidad de la empresa y por tanto, el auditor exige información sobre la duda. En el caso de no existir dicha información en la memoria, el auditor deberá informar la salvedad en el informe de la siguiente manera: “La Memoria no contiene indicación sobre (detallar las circunstancias que originan dudas sobre la continuidad de la actividad) que constituyen posibles factores causantes de duda sobre la continuidad de las actividades de la empresa, ni tampoco de las posibles circunstancias que pudieran contribuir a reducir o

eliminar dicha duda (detallar las circunstancias que constituyen factores mitigantes de la duda).

En nuestra opinión, excepto por la falta de información a que se hace referencia en el párrafo..., las cuentas anuales del ejercicio...”.

- **Opinión con salvedades.** Aparece cuando las dudas del auditor sobre la continuidad de la actividad de la entidad continúan pese a facilitar dicha información en la Memoria, quedando redactado como sigue: “Las condiciones que se mencionan en la Nota X de la Memoria son indicativas de una incertidumbre sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudieran haberse considerado necesarios si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas adjuntas anuales expresan...”.

Si además, la información no quedara reflejada en la Memoria, el párrafo debe quedar así: “La Memoria no contiene indicación sobre (detallar las circunstancias que originan dudas sobre la continuidad de la actividad) que constituyen factores causantes de duda sobre la continuidad de las actividades de la Empresa, ni tampoco de las posibles circunstancias que pudieran contribuir a reducir dicha duda (detallas las circunstancias que constituyen factores mitigantes de la duda). Las condiciones que se mencionan anteriormente son indicativas de una incertidumbre sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudieran haberse considerado necesarios si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas adjuntas anuales expresan...y, excepto por la falta de

información a que se hace referencia en el párrafo anterior, contienen la información necesaria y suficiente...”.

- **Denegación de opinión.** La opinión será de este tipo cuando entre la formulación de las cuentas anuales y la fecha de emisión del informe de auditoría, el auditor sepa que la sociedad ha tomado la decisión formal de liquidación. Aquí, el auditor, antes de formular su opinión denegada, debe incluir un párrafo de salvedad diciendo esto: "Según se menciona en la Nota X de la Memoria los accionistas reunidos en Junta General Extraordinaria el X de XX de 19XX, resolvieron liquidar la Sociedad. Las cuentas anuales adjuntas formuladas por los Administradores con anterioridad a dicha Junta se han basado en el principio de empresa en funcionamiento que contempla la realización de los activos y liquidación de los pasivos en el curso normal del negocio, base inapropiada para una Sociedad en liquidación."

Una vez hecho esto, el auditor presentará su párrafo de opinión denegada de la siguiente manera: “Debido a la decisión formal adoptada sobre la continuidad de la actividad de Sociedad XYZ, S.A. descrita en el párrafo anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas”.

4.4. Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores: 2003

El 26 de febrero de 2003, el ICAC publica la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores. “El auditor está obligado a emitir su informe sobre las cuentas anuales con referencia a la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, pueden producirse hechos -ya sean acontecimientos o transacciones- con posterioridad a la fecha de cierre, pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en consecuencia, precisen en ciertos casos ser incorporados a las mismas y en otros ser mencionados en la Memoria”.

Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría.

Si no hay modificación de las cuentas anuales cuando se produzcan hechos posteriores significativos, el informe debe contener una opinión con salvedad, e incluso desfavorable, debido al incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados.

Hechos descubiertos con posterioridad a la fecha del informe de auditoría.

La fecha del informe se corresponde con la fecha en la que el auditor ha concluido sus procedimientos y trabajos de auditoría para poder formar la opinión sobre las cuentas anuales. Siendo esto así, el auditor no está obligado a prolongar sus prácticas de auditoría para identificar hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría.

En el caso de que en el periodo entre la fecha del informe y la entrega a la sociedad el auditor tenga conocimiento de alguna información significativa ocurrida posteriormente a la fecha de finalización de su trabajo, tendrá que analizar dicha información y comentar el suceso con la Dirección de la entidad auditada. Si una vez hecho esto, los administradores modifican las cuentas anuales, el auditor puede elegir emitir su informe con la fecha del hecho posterior y utilizar la siguiente redacción: “X (día) del XX (mes) de 20..., a excepción de la nota X de la Memoria cuya fecha es el Y (día) de YY (mes) de 20...”.

En el caso de que los hechos posteriores sean descubiertos por el auditor después de la entrega del informe, éste no está obligado a llevar a cabo ningún procedimiento excepcional para identificar dichos hechos. No obstante, puede considerar que se corrijan las cuentas anuales y modificar el contenido del informe siempre y cuando el supuesto se encuentre entre la fecha de entrega del informe y la de aprobación de las cuentas anuales de la Junta General de Accionistas u órgano equivalente. Así, el nuevo informe debe incluir un párrafo de énfasis con referencia a las causas y justificaciones de la reformulación de dichas cuentas anuales, dejando claro que este informe sustituye a uno emitido previamente, identificándolo claramente.

Si por el contrario, los administradores no corrigen las cuentas, el auditor puede decidir comunicar la situación a los registros públicos oportunos para salvaguardar su responsabilidad.

4.5. Nueva Norma Técnica de Auditoría sobre informes, modificación de la sección 3^a: 2010

El 21 de diciembre de 2010, gracias a la publicación de la nueva Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y a la renovada Ley 12/2010, de 30 de junio, se modifica la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría correspondiente a las Normas Técnicas sobre Informes y se establece un nuevo formato y estructura dejando definidos:

- Componentes básicos y mínimos en el informe.
- Otros elementos del informe de auditoría, que se incorporarán al informe de auditoría en circunstancias concretas de cada trabajo de auditoría.
- Elementos de condición mixta, referidos al párrafo sobre el informe de gestión, entre otros, el cual se incorpora cuando la entidad tenga obligación de hacerlo bajo imposición normativa o por voluntariedad.

Con esta norma renovada, se produce un cambio, también, en cuanto al párrafo de alcance, en el cual es preciso identificar expresamente el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación a la entidad auditada.

Por otro lado, el párrafo de opinión se simplifica, donde se elimina la referencia a todos los documentos o estados contables de las cuentas anuales, en concreto, se descarta la mención al estado de cambios en el patrimonio neto.

El párrafo de énfasis, por su parte, no se ha sometido a cambios en lo referido a su significado. Sin embargo, su posición dentro del informe si se ha modificado, situándose en la pasada norma como párrafo intermedio entre el de alcance y el de opinión y en la actual modificada en 2010, bajo el párrafo de opinión y sin que afecte a la opinión del auditor.

Por último, se introduce como elemento opcional al informe, el párrafo sobre otras cuestiones, con el fin de facilitar y aclarar el trabajo del auditor. (Ver tabla 4.5.1).

Tabla 4.5.1. Párrafos del informe de auditoría según la nueva Norma Técnica de Auditoría sobre informes:

Párrafo de alcance
Párrafos explicativos de las salvedades
Párrafo de opinión
Párrafos de énfasis
Párrafos de otras cuestiones
Párrafo de Informe de gestión

En rosado, los elementos obligatorios del informe.

En blanco, "Otros elementos del informe" (sólo aparecerán en circunstancias concretas).

Fuente: Silvia López Magallón, (2011): "Reforma de la normativa sobre auditoría: un cambio sustancial en el contenido de informe". *Partida doble* Especial auditoría nº235.

A continuación exponemos las diferencias en estructura de los informes de 1991 y 2010. (Ver tabla 4.5.2)

Tabla 4.5.2.

Diferencias en la estructura del informe según la normativa de 1991 y la de 2010 sobre informes.

Norma Técnica de Auditoría 1991	Norma Técnica de Auditoría 2010
Título del informe	
Destinatarios e identificación de quien hace el encargo	
Párrafo de alcance	
Principios de contabilidad generalmente aceptados y Normas Técnicas de Auditoría en vigor	Marco Normativo de Información Financiera aplicable y normativa reguladora de la actividad de auditoría
Párrafo sobre información comparativa (párrafo legal)	
Párrafo de salvedades	
Limitaciones al alcance/Incumplimientos de principios de contabilidad y desgloses/Incertidumbres	Limitaciones al alcance/Incumplimientos de principios de contabilidad y desgloses
Párrafo de énfasis (sin impacto en la opinión)	
Párrafo de opinión	
	Párrafos de énfasis incluyendo incertidumbres (sin impacto en la opinión)
	Párrafos sobre otras cuestiones (sin impacto en la opinión)
Párrafo sobre informe de gestión	
Nombre, dirección y datos registrales del auditor	
Fecha del auditor	
Fecha del informe	

Fuente: CABAL GARCÍA, Elena (2014). Aspectos normativos del futuro informe de auditoría (NIA-ES): Evaluación del alcance de los cambios previstos en el formato y contenido del mismo.

4.6. Adaptación NIAs a España: NIA-ES: 2013

El 15 de octubre de 2013 se presenta un acontecimiento importante en la actividad de auditoría en nuestro país, cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publica las nuevas Normas Técnicas de Auditoría adaptadas a las Normas Internacionales de Auditoría para su ejecución en España. Es aquí donde nacieron las llamadas NIA-ES.

Con esta modificación, cada Estado Miembro por petición de la Comisión Europea, debía traducir a su lengua oficial las NIA de acuerdo con el artículo 48 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, para el uso de estas y su posterior publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea.

La aceptación de las NIA incluía suplir las Normas Técnicas vigentes hasta ese momento por una nueva normativa internacional, donde además se insertaba ya la Norma de Control de Calidad Interno (adaptación de la Norma Internacional de Control de Calidad, NICC).

Como no podía ser de otra manera, el cambio normativo afectaba también a la emisión de los informes de auditoría, regulados en la serie 7 de las NIA-ES.

NIA-ES 700

“Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”.

Esta norma se fundamenta en la responsabilidad del auditor de establecer una opinión sobre los estados financieros. Además trata sobre el contenido y estructura del informe de auditoría final como producto de la actividad de auditoría. La norma establece que éste, se presentará de forma escrita y conteniendo los siguientes elementos básicos:

- **Título** del informe. “Informe de auditoría independiente de cuentas anuales”.
- Identificación de los **destinatarios**.
- Párrafo introductorio o de **alcance**. Identifica la entidad auditada y define el objeto de la auditoría.
- **Responsabilidad de la dirección** de la entidad auditada en relación con los estados financieros. Consiste en hacer ver que la dirección de la empresa es responsable de la elaboración de los estados contables conforme el marco de información financiera que resulte de aplicación, de la implantación y mantenimiento de un buen control interno que asegure que las cuentas anuales no tienen incorrecciones significativas sobre fraudes o errores.
- **Responsabilidad del auditor**. El auditor expresa su responsabilidad de emitir una opinión sobre las cuentas anuales y de llevar a cabo el trabajo de auditoría de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES).
- **Opinión del auditor**. El párrafo se iniciará con el título “Opinión” cuando se forme con opinión no modificada. Sin embargo, en los casos en que la opinión es modificada, este párrafo deberá comenzar con tres posibles títulos: “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable” o “Denegación de opinión”, según el sentido de la opinión del auditor.
- Informe sobre **otros requerimientos legales** y reglamentarios. El auditor introduce este último párrafo cuando las cuentas anuales de la empresa estén acompañadas por un informe de gestión, para aclarar si hay relación y concordancia entre la información contable en el informe de gestión y la de las cuentas anuales.
- **Firma** del auditor
- **Fecha** del informe
- **Dirección** del auditor. Lugar de la jurisdicción donde el auditor ejerce y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

NIA-ES 705

“Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente”.

Según esta norma, el auditor debe emitir en su informe una opinión modificada cuando encuentre en las cuentas anuales salvedades que perjudiquen a las mismas significativamente y/o haya tenido alguna limitación al alcance de su trabajo que afecte a su opinión. La opinión modificada ha de mencionarse en el párrafo de opinión del informe con el título de “Fundamento de la opinión con salvedades, “Fundamento de la opinión desfavorable” o “Fundamento en la denegación de opinión”.

- Opinión modificada: opinión con salvedades, denegada o desfavorable.
- Opinión no modificada: opinión favorable.

NIA-ES 706

“Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente”

En algunas circunstancias, el auditor puede creer necesario introducir el párrafo de énfasis para señalar una cuestión incluida en las CCAA que a su juicio sea importante para la comprensión por parte de los usuarios, no afectando a la opinión del auditor. Éste debe ir justo después del párrafo de opinión y tendrá como título “Párrafo de énfasis”, dejando claro, además, que no supondrá la emisión de una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

El párrafo de otras cuestiones, por su parte, puede ser utilizado cuando se quiera poner de manifiesto información importante que ayude al usuario lector a comprender adecuadamente el trabajo de auditoría, acerca de las responsabilidades del auditor o sobre aclaraciones del propio informe. Se posiciona debajo del párrafo de opinión (y de los párrafos de énfasis) y no afecta a la opinión del auditor.

Sin embargo, el auténtico cambio en el informe con la entrada de las NIA-ES fue el aumento del contenido del párrafo de alcance, el cual ahora se desglosaba en tres partes: párrafo de alcance o introductorio, párrafo de responsabilidad de los administradores y párrafo de responsabilidad del auditor.

Tabla 4.6.1. Estructura del informe según normativa vigente de 2013.

Título del informe
Destinatarios, encargo.
Párrafo introductorio o de alcance
Párrafo sobre la responsabilidad de la dirección
Párrafo sobre la responsabilidad del auditor
(Párrafo de fundamento de la opinión modificada)
Párrafo de opinión del auditor
(Párrafo de énfasis)
(Párrafo de otras cuestiones)
(Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios)
Firma del auditor
Fecha de emisión del informe
Dirección y datos registrales del auditor

Fuente: Elaboración propia

4.7. Adaptación NIA-ES revisadas y nueva NIA-ES 701: 2016

El 23 de diciembre de 2016, se publica la modificación de algunas Normas Técnicas de Auditoría, como consecuencia, entre otras, de la nueva Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, de la Nueva Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y de la reforma de las NIAs por la IFAC.

La reforma de las NIA-ES afecta a diversos aspectos del informe de auditoría de cuentas (contenido y estructura) y a las comunicaciones que tiene que efectuar el auditor de cuentas con el órgano responsable de la entidad o con la autoridad supervisora de dicha entidad.

Esta modificación recae sobre las NIA 260, 570, 700, 705, 706 y 720, destacando la nueva NIA 701 acerca de la inserción de las “cuestiones clave de auditoría” en el informe de auditoría de cuentas, en el caso de entidades de interés público, y de los “aspectos más relevantes de la auditoría” en las no definidas como de interés público.

Estas fueron las principales normas revisadas:

- NIA-ES 700 (revisada). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- NIA-ES 701 (nueva). Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- NIA-ES 705 (revisada). Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
- NIA-ES 706 (revisada). Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.
- NIA-ES 720 (revisada). Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.
- NIA-ES 260 (revisada). Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- NIA-ES 570 (revisada). Empresa en funcionamiento.
- NIA-ES 805 (revisada). Consideraciones especiales – auditoría de un solo estado financiero.

El nuevo informe de auditoría tiene como objetivos mejorar la transparencia y ofrecer información más relevante y su actual estructura será la siguiente:

- **Título.** “Informe de auditoría de cuentas anuales, emitido por un auditor independiente” (art. 5 LAC).
- **Destinatario (encargo).**
- **Opinión del auditor.** Esta puede ser opinión no modificada u opinión modificada (con salvedades, desfavorable o adversa y denegada) (NIA-ES 705). Nace de un proceso de planificación, programación y ejecución, el cual abarca todos los aspectos significativos de las cuentas anuales (la imagen fiel).
- **Fundamentos de la opinión.** En este apartado, también se incluye la declaración sobre la independencia del auditor frente a la entidad, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría. Además, se han de indicar las prestaciones realizadas a la empresa distintas de las de servicios de auditoría y las normas aplicadas. El auditor tiene que obtener mediante las pruebas de auditoría, evidencia suficiente y adecuada, no pretendiendo que la evidencia sea absoluta, sino conforme a la importancia relativa de las partidas, el riesgo probable de error y el coste de un mayor nivel de evidencia.

En el caso de que la opinión sea con distintas salvedades en función de su naturaleza, es recomendable comenzar con salvedades que procedan de incorrecciones y seguidamente las relacionadas con limitaciones al alcance.
- **Incertidumbres** y empresa en funcionamiento (NIA-ES 570). Sólo se incluye en casos determinados por la normativa: preparación no adecuada de los estados financieros en cuanto al principio de empresa en funcionamiento y existencia de incertidumbre material en los estados financieros.
- **“Cuestiones clave de la auditoría”** (para Entidades de Interés Público) o **“Aspectos más relevantes de Auditoría”** (para Entidades de no Interés Público) (NIA-ES 701). Las cuestiones clave de auditoría o aspectos más relevantes de auditoría son los que, conforme el juicio profesional del

auditor, han supuesto la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del ejercicio. Este párrafo, se emplea en auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y cuando el auditor voluntariamente quiera poner de manifiesto cuestiones clave de auditoría en el informe. Se exige, igualmente, que se describan los riesgos más significativos sobre incorrecciones materiales, que se especifiquen las respuestas a esos riesgos y que se citen las observaciones relevantes de los mencionados riesgos. Este párrafo, se incluirá en cualquier caso, incluso en los casos de opinión denegada y cuando no haya AMRA en entidades de no interés público.

- **Otra información** (NIA-ES 720). Se refiere principalmente a información del informe de gestión, referida a la relación del informe con las cuentas anuales y a si dicho informe se ha realizado sobre lo estipulado en la normativa de aplicación. Por tanto, la manifestación en relación con el informe de gestión tiene un cambio de ubicación, posicionándose anteriormente al final de informe, bajo la sección de otros requerimientos exigidos legalmente y una extensión de su alcance (estructura del informe de gestión).
- **Responsabilidad de los administradores** en relación con los estados financieros. Especifica la responsabilidad de la dirección, es decir, del órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales o estados financieros.
- **Responsabilidad del auditor** en relación con la auditoría de los estados financieros. Esta información, acerca del cometido del trabajo del auditor, por ser cada vez más extensa, puede aparecer en el cuerpo del informe o en un anexo del informe de auditoría, haciendo referencia en este.
- **Nombre** del socio del encargo o del auditor individual, con el número del ROAC de ambos.
- **Firma** del auditor.
- **Fecha** del informe de auditoría.
- **Dirección** del auditor.

5. ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA ATENDIENTO A UN CASO REAL.

En este apartado comparamos el informe de auditoría perteneciente a una empresa (Sociedad Anónima) centrada en el campo de la construcción, principalmente obra civil e industrial.

La empresa, en el año 2009, presentaba un Administrador Único, pasando a tener en 2012 un Consejo de Administración.

Reseñamos igualmente que en el 2013, la empresa incorporaba dentro de su activo elementos de una UTE que había vendido, originando un beneficio extra y dando lugar a una salvedad.

Pues bien, con esto, exponemos ahora los informes en las fechas clave que reflejan de manera ilustrativa los cambios en el documento. Analizamos concretamente los informes de las CCAA de los ejercicios 2009, 2012, 2015 y 2017.

Tabla 5.1. Informe de Auditoría año 2009, realizado bajo la normativa de 1991 y las novedades de 1993 y 2003.

Informe de Auditoría independiente de Cuentas Anuales	TÍTULO
A los accionistas de AAAS.A.	DESTINATARIOS/ENCARGO
<p>1. Hemos auditado las cuentas anuales de AAA S.A. que comprenden el balance al 31 de diciembre de 2009, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad del Administrador Único de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.</p>	PÁRRAFO DE ALCANCE
<p>2. De acuerdo con la legislación mercantil, el Administrador Único presenta a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo y de la memoria, además de las cifras del ejercicio 2009, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 2009. Con fecha 11 de mayo de 2009 emitimos nuestro informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 2008, en el que expresamos una opinión favorable.</p>	PÁRRAFO LEGAL. INFORMACIÓN COMPARATIVA
<p>3. En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 2009 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad AAA S.A. al 31 de diciembre de 2009, y de los resultados de sus operaciones, de los cambios en el patrimonio neto y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española que resultan de aplicación y que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.</p>	PÁRRAFO DE OPINIÓN Opinión favorable
<p>4. El informe de gestión adjunto del ejercicio 2009, contiene las explicaciones que el Administrador Único considera oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2009. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.</p>	PÁRRAFO SOBRE EL INFORME DE GESTIÓN
<p>NOMBRE, DIRECCIÓN Y DATOS REGISTRALES DEL AUDITOR.</p> <p>FIRMA DEL AUDITOR.</p> <p>FECHA DEL INFORME</p>	

Tabla 5.2. Informe de Auditoría año 2012, realizado bajo la normativa de 2010.

Informe de Auditoría de Cuentas Anuales	TÍTULO
A los accionistas de AAA S.A.:	DESTINATARIOS/ENCARGO
<p>Hemos auditado las cuentas anuales de AAA S.A., que comprenden el balance al 31 de Diciembre de 2012, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. El Consejo de Administración es responsable de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota 2 de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.</p>	PÁRRAFO DE ALCANCE
<p>En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 2012 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de AAA S.A. al 31 de Diciembre de 2012, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>	PÁRRAFO DE OPINIÓN Opinión favorable
<p>El informe de gestión adjunto del ejercicio 2012 contiene las explicaciones que el Consejo de Administración considera oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2012. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.</p>	PÁRRAFO SOBRE EL INFORME DE GESTIÓN
Nombre, dirección y datos registrales del auditor Fecha del auditor Fecha del informe	

Tabla 5.3. Informe de Auditoría año 2015, realizado bajo la normativa de 2013.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES	TÍTULO
A los accionistas de AAA S.A.:	DESTINATARIOS/ENCARGO
Informe sobre las cuentas anuales ⁴	
<p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad AAA S.A que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2015, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p>	PÁRRAFO DE ALCANCE
<p><i>Responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración en relación con las cuentas anuales</i></p> <p>Los miembros del Consejo de Administración son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad AAA S.A de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota 2 de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p>	PÁRRAFO SOBRE LA RESPONSABILIDAD DE LA DIRECCIÓN
<p><i>Responsabilidad del auditor</i></p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.</p> <p>Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.</p>	PÁRRAFO SOBRE LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

⁴ Subtítulo: condicionado por el 2º subtítulo (depende de si hay sección de informe de gestión)

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal y como se indica en la nota 5 de la memoria, en el ejercicio 2013, la Sociedad cedió el 79% de la sociedad participada VVV como aportación no dineraria a la mercantil AAA, S.L. Como consecuencia de dicha operación, el valor de dicha aportación incluye un beneficio que asciende a 1.092 miles de euros. De acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración 9º y 21º, en las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor neto contable de los elementos patrimoniales entregados, no dando lugar al reconocimiento de ningún resultado. Este hecho motivó nuestra opinión con salvedades sobre las cuentas anuales del ejercicio 2013. En consecuencia, el epígrafe A)IV. "Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo "del Activo y el epígrafe A-1).III "Reservas" del Patrimonio Neto y Pasivo se encuentran sobrevalorados en 1.092 miles de euros.

**PÁRRAFO DE
FUNDAMENTO
DE LA
OPINIÓN
MODIFICADA**

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamentos de la opinión con salvedades" , las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad AAA S.A a 31 de diciembre de 2015, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

**PÁRRAFO DE
OPINIÓN DEL
AUDITOR**

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios ⁵

El informe de gestión adjunto del ejercicio 2015 contiene las explicaciones que los miembros del Consejo de Administración consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2015. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

**INFORME SOBRE
OTROS
REQUERIMIENTOS
LEGALES**

Firma del auditor

Dirección del auditor. Lugar de la jurisdicción donde el auditor ejerce y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Fecha del informe

⁵ 2º subtítulo, que diferencia el trabajo sobre el informe de gestión, respecto al trabajo realizado sobre las CCAA.

Tabla 5.4. Informe de Auditoría año 2017, realizado bajo la normativa de 2016.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE	TÍTULO	
A los accionistas de AAA S.A.:	DESTINATARIOS/ENCARGO	
<p>Opinión con salvedades</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales de AAA S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2017, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 2017, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota 2 de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>		OPINIÓN DEL AUDITOR
<p>Fundamento de la opinión con salvedades</p> <p>Tal y como se indica en la nota 5 de la memoria, en el ejercicio 2013, la Sociedad cedió el 79% de la sociedad participada VVV como aportación no dineraria a la mercantil AAA, S.L. Como consecuencia de dicha operación, el valor de dicha aportación incluye un beneficio que asciende a 1.092 miles de euros. De acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración 9^o y 21^o, en las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor neto contable de los elementos patrimoniales entregados, no dando lugar al reconocimiento de ningún resultado. Este hecho motivó nuestra opinión con salvedades sobre las cuentas anuales del ejercicio 2013, 2014, 2015 y 2016. En consecuencia, el epígrafe A)IV. "Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo "del Activo y el epígrafe A-1).III "Reservas" del Patrimonio Neto y Pasivo se encuentran sobrevalorados en 1.092 miles de euros.</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</i> de nuestro informe.</p> <p>Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.</p>		FUNDAMENTOS DE LA OPINIÓN

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 éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Excepto por las cuestiones descritas en la *sección Fundamento de la opinión con salvedades* hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

**ASPECTOS
MÁS
RELEVANTES
DE
AUDITORÍA**

Otra información: Informe de gestión

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 2017, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad consiste en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2017 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

**OTRA
INFORMACIÓN**

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma 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 aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

**RESPONSABILIDAD
DE LOS
ADMINISTRADORES**

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

En el Anexo de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de las cuentas anuales. Esta descripción que se encuentra en la página 4 es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

**RESPONSABILIDAD
DEL AUDITOR EN
RELACIÓN CON LA
AUDITORÍA DE
LOS ESTADOS
FINANCIEROS**

Nombre del socio del encargo, con el número del ROAC.

Firma del auditor.

Dirección del auditor.

Fecha del informe de auditoría.

Anexo de nuestro informe de auditoría

Adicionalmente a lo incluido en nuestro informe de auditoría, en este Anexo incluimos nuestras responsabilidades respecto a la auditoría de las cuentas anuales.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los Administradores.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los Administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre 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. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con los Administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría. Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los Administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.

Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

6. CONCLUSIONES

No podría entenderse la función del auditor sin la elaboración final del preceptivo informe. Esta conclusión primera, que pudiera parecer una obviedad, se antoja especialmente cierta cuando nos referimos al campo de la auditoría. Porque es el informe en sí la auténtica razón de ser, la esencia, del quehacer profesional del auditor de cuentas. En efecto, y es que el documento referido supone el punto de partida de la labor auditora (¿Hacia dónde vamos?, ¿Qué buscamos?, etc.) y la meta (resultados obtenidos, comparativas, opinión al respecto, etc.).

La andadura del tiempo nos señala una evolución más que favorable en lo que al informe de auditoría se refiere. Podríamos decir que dicho avance (en contenido y forma del documento mercantil) ha sido paralelo al de la actividad propia del profesional (comprobación de estados financieros, obtención de evidencias, valoración de la calidad del contenido de las cuentas anuales, etc.). Más aún, ambos aspectos se han reforzado mutuamente, pues el desempeño auditor, a lo largo de la historia, ha aportado pistas para mejorar de manera progresiva la calidad de los informes, y éstos, a su vez, han contribuido a una progresión clara en la labor cotidiana de esta profesión.

Para reafirmar lo dicho, y seguimos concluyendo, debemos reseñar que no han sido pocas las modificaciones realizadas en el informe de auditoría, hasta el día de hoy. Los cambios referidos, concretamente en España, persiguieron siempre mejoras en la calidad de su contenido, y se realizaron habitualmente en consonancia con las directivas de la UE y la normativa internacional de auditoría.

Merecen resaltarse en la evolución del informe de auditoría, en el contexto de nuestro país, algunos acontecimientos significativos, fundamentales para la consecución y realidad del informe actual:

- Reconocimiento de la profesión de auditoría en España (1988)
- Nacimiento de las Normas Técnicas de Auditoría, señalando los principios básicos del auditor (independencia, integridad y objetividad) aún vigentes en nuestros días (1991)
- Adaptación de las Normas Técnicas de Auditoría a la normativa internacional (2013) y revisión (2016)

El último hito apuntado –adaptación a la normativa internacional- tiene en cuenta la globalización de la economía y la necesidad de comparar los estados financieros de los diferentes países, con el fin de homogeneizar la información contable, y el resultado añadido de la obtención de un mercado único y eficiente.

Nos encontramos entonces, en la actualidad, con un informe transparente, eficaz, práctico, inteligible y homogéneo, con mayor extensión de contenido y cambios estructurales, que aporta además la opinión técnica del auditor y unos párrafos expresos acerca del enfoque de riesgos y de los “Aspectos más relevantes de

auditoría”. Tales características han contribuido definitivamente a la mayor calidad del documento.

Siendo conscientes de los grandes logros conseguidos en el terreno de la auditoría de cuentas y, concretamente, en la evolución del informe, consideramos un reto permanente seguir avanzando en esta materia, sin coto, ni límites a lo nuevo, siempre que suponga mejorar el propósito al que nos debemos.

Se trata, por tanto, de seguir recordando que el informe de auditoría es, en sí mismo, la verdadera herramienta del profesional, esto es, su base de trabajo y el fin al que aspira. Y recordarlo...conlleva investigar y pulir de manera continua dicho instrumento, hasta hallarnos satisfechos o, al menos, conformes con las prestaciones que el documento nos proporciona.

Conviene, no obstante, revisar con asiduidad “las conquistas” obtenidas en cuanto al informe se refiere, porque en algún caso podrían no serlo tanto y ser susceptibles, en cambio, de crítica y modificación en su caso.

Es oportuno, igualmente, escuchar con atención la voz del colectivo de auditores, las organizaciones y usuarios en general, para dar una respuesta acorde a sus quejas, anhelos, necesidades e inquietudes: ¿Preferimos un informe extenso o más simple?, ¿Es idóneo un informe estandarizado o lo hacemos más personal?, ¿Proporciona suficiente información para garantizar la imagen fiel de la empresa?, ¿Es entendido el actual informe por los usuarios?, etc.

El debate está abierto, y así debe continuar por siempre. Será el mejor indicador de que nuestra profesión está viva y que es incapaz de doblegarse ante el enorme reto que nos exige la sociedad. Después de todo, somos los propios auditores, en primer lugar, los que hemos de dar valor al papel que tenemos asignado y del que podemos sentirnos orgullosos.

7. BIBLIOGRAFÍA.

- ARROYO, R (2016) La Ley de Auditoría alimenta la pugna. *Expansión*. [consultado el 28 de junio de 2018]
- GÓMEZ, A. (2005). *Fundamentos teóricos de la auditoría y su calidad*. [online] GestioPolis - Conocimiento en Negocios. Recuperado de <https://www.gestiopolis.com/fundamentos-teoricos-auditoria-y-su-calidad/> [Consultado el 3 de julio de 2018].
- GÓMEZ VALVERDE, A., MORENO LARA, L. y VILABOA MARTÍNEZ, C. (2011). La norma que ha cambiado los informes de auditoría. *Partida Doble*, (Nº 235 Especial Auditoría Septiembre 2011), pp.44-49.
- Historia de la Auditoría. (2009). [Blog] *Auditoría Financiera*. Recuperado de <http://auditoriafinanciera.blogspot.com/2009/07/historia-de-la-auditoria.html> [consultado el 3 de julio de 2018]
- LABATUT SERER, Gregorio (2017). Los nuevos informes de auditoría incorporan grandes cambios, ¿serán entendidos por los usuarios? [Entrada en blog]. *Blog sobre contabilidad, tributación, finanzas, valoración y blanqueo de capital*. Recuperado de <http://gregorio-labatut.blogspot.com/2017/04/los-nuevos-informes-de-auditoria.html> [consultado el 8 de junio de 2018]
- LÓPEZ MAGALÓN, Silvia. “Reforma de la normativa sobre auditoría: Un cambio sustancial en el contenido del informe”. (2011). *Partida doble* (Nº 235 Especial Auditoría), pp. 34-43.
- RAMIRO JARAÍZ, A (2017). *Nuevo informe de Auditoría bajo NIA-ES revisadas*. (circular nº 01/2017, Agrupación Territorial de Murcia). Seminario presentado ante la Sala de Formación del Colegio Oficial de Economistas en Murcia, España.
- RODRÍGUEZ, H. y PALAZÓN BERMELL, M. (2008). *Auditoría*. Madrid: McGraw-Hill.
- ROZALÉN, F.J. (2017). El nuevo informe de auditoría. *Cinco días*. [online] Recuperado de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/10/31/companias/1509446360_358599.html [consultado el 7 de junio de 2018]
- SANCHEZ LAGO, J. (2014). *Evolución de la normativa auditora: especial incidencia en el informe de auditoría*. Universidad de Valladolid.
- TORO MARTÍN, B. (2011). El nuevo tratamiento de las incertidumbres en el informe de auditoría. *Partida Doble*, (Nº 236), pp.48-59.
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, M. (2014). Evolución del informe de auditoría. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (Nº:59, JUL-SEP/2014), pp.89-122.

Normativa

- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas
- Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.
- Resolución de 16 de marzo de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad.
- Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “hechos posteriores”.
- Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas
- Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991.
- 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 (NIA-ES).
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- 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.
- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.
- Directiva 2014/56/UE del parlamento europeo y del consejo de 16 de abril de 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