

ISSAI-ES 1700: Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros

GUÍA PRÁCTICA PARA LA NIA-ES 700

Fundamentos

Esta Guía Práctica proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA-ES 700, “Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros”, y debe leerse conjuntamente con ella.

Introducción a la NIA-ES

La NIA-ES 700 establece la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros y aborda además el formato y el contenido del informe resultante de la auditoría de los estados financieros.

La NIA-ES 705 y la NIA-ES 703 tratan del formato y del contenido del informe cuando el auditor emite una opinión modificada o incluye en dicho informe párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos.

La NIA-ES 700 se ha redactado en el contexto de unos estados financieros completos con finalidades generales. La NIA-ES 805 recoge consideraciones específicas para el caso en que se audite un estado financiero individual o una cuenta, partida o elemento concreto de un estado financiero.

La NIA-ES 700 promueve la coherencia del informe de auditoría y por tanto, si la auditoría ha sido realizada con arreglo a las NIA-ES, fomenta la credibilidad pues se pueden identificar con más facilidad las auditorías realizadas conforme a normas internacionalmente aceptadas. También se facilita al usuario su comprensión y la posibilidad de reconocer cuando se han producido circunstancias inhabituales.

Contenido de la Guía Práctica

P1 La Guía Práctica proporciona orientaciones adicionales para los auditores del sector público, basadas en la ISSAI-ES 200, en relación con los aspectos siguientes:

Consideraciones generales

Alcance de la NIA-ES

Informe de auditoría

Forma o tipo de opinión

Elementos necesarios en el informe de auditoría

Presentación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros.

Aplicabilidad de la NIA-ES en la auditoría del sector público

P2 La NIA-ES 700 es aplicable a los auditores de las entidades del sector público en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros.

Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público

Consideraciones generales

P3 El auditor debe formarse una opinión, de acuerdo con la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida, sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito en el que se describan las bases de dicha opinión. (*ISSAI-ES 200; P134*)

P4 En una auditoría financiera en el sector público los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (es decir, el alcance de las NIA-ES). El mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público, que se derivan de leyes, reglamentos, órdenes ministeriales, exigencias de política pública o resoluciones del poder legislativo, pueden contener objetivos adicionales de la misma importancia para la opinión sobre los estados financieros, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando por ejemplo los auditores del sector público hayan detectado falta de conformidad con las normas en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o informen sobre la eficacia del control interno. Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores del sector público que informen de cualquier falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno. Estas obligaciones suplementarias deberán ser tratadas en una sección separada del informe de auditoría, tal como se describe en el párrafo P6. (*ISSAI 1700; P3, ISSAI-ES 200; P135*)

Alcance de la NIA-ES

P5 Cuando la auditoría se ha realizado de acuerdo con las NIA-ES, la coherencia del informe de auditoría aumenta la credibilidad del sector público. En el caso de las entidades del sector público, los primeros usuarios de sus estados financieros son los órganos legislativos, que representan a los ciudadanos que son los usuarios finales de dichos estados financieros. (*ISSAI 1700; P4*)

P6 Las leyes y reglamentos, el mandato de auditoría o la práctica habitual pueden obligar a los auditores del sector público a comunicar sus hallazgos en el informe de auditoría con arreglo a las NIA-ES. Otros hallazgos, revelaciones, conclusiones, recomendaciones y respuestas de la dirección pueden ser objeto de un apartado complementario dentro del informe de auditoría (*ISSAI 1700; P5*)

P7 Los auditores que tengan la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento de la normativa deben tener en cuenta los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento (*ISSAI-ES400*) y las *ISSAI* que correspondan. (*ISSAI-ES 200; P136*)

Informe de auditoría

P8 Cuando el informe de auditoría tenga por objeto emitir una opinión, el auditor deberá concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su

conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error. Esta conclusión debe tener en cuenta: (ISSAI-ES 200; P137)

- Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada;
- Si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto;
- La evaluación del auditor respecto de los siguientes puntos, a tener en cuenta cuando se determina el contenido de la opinión:
 - si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería un posible parcialidad en los juicios de la dirección,
 - si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas,
 - si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable y si son adecuadas,
 - si las estimaciones contables hechas por la dirección son razonables,
 - si la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible,
 - si los estados financieros revelan información adecuada que permita a sus usuarios entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales, sobre la información incluida en los estados financieros,
 - si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es adecuada,
 - si los estados financieros contemplan o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.

P9 Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión incluirá también la evaluación de si los mismos expresan la imagen fiel. Al evaluar si tales estados la expresan, el auditor considerará: (ISSAI-ES 200; P137)

- la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
- si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que expresen la imagen fiel.

Forma o tipo de opinión

P10 El auditor deberá emitir una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Por otro lado, si el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales, o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, deberá expresar una opinión

modificada, de acuerdo con el detalle que figura en la sección "Determinando el tipo de modificación a la opinión" de la ISSAI-ES 200 (véase ISSAI 1705). (ISSAI-ES 200; P138)

P11 Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de imagen fiel no logran una presentación adecuada de dicha imagen, el auditor deberá discutir el asunto con la dirección y, dependiendo de los requisitos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría. (ISSAI-ES 200; P139)

Elementos necesarios en el informe de auditoría financiera

P12 El informe de auditoría será escrito y contendrá los siguientes elementos: (ISSAI-ES 200; P140)

- Un **título** que indique claramente que es el informe de una ICEX.
- Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo o la normativa específica de la ICEX.
- Un **párrafo introductorio** que:
 - (1) identifique a la entidad cuyos estados financieros se han auditado,
 - (2) manifieste que los estados financieros han sido auditados,
 - (3) identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros,
 - (4) remita al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y
 - (5) especifique la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero auditado.
- Una sección con el encabezado "**Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros**", señalando que la dirección es responsable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y de los controles internos tendentes a garantizar que la preparación de los estados financieros está libre de incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error.
- Una sección con el encabezado "**Responsabilidad de la ICEX**", señalando que la responsabilidad de la ICEX es expresar una opinión basada en la auditoría de los estados financieros y describiendo que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los importes y de la información revelada en los estados financieros, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor respecto a, entre otros, los riesgos de incorrección material de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error.

Al hacer la valoración de riesgos el auditor deberá considerar los controles internos que sean relevantes para la preparación de los estados financieros de la entidad y diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados de acuerdo con las circunstancias.

Esta sección también deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas y a la racionalidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como a la presentación general de los estados financieros. Deberá señalarse asimismo si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base que permita sustentar su opinión.

- Una sección con el encabezado "**Opinión**", que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al expresar o emitir una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel y siempre que las disposiciones legales no establezcan otra cosa:
- Los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- Los estados financieros expresan la imagen fiel de... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Al expresar una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor deberá reseñar que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

La opinión del auditor deberá identificar con precisión el marco de referencia (PGC, PGCP, IMNCL2013,...).

- Si es necesario, o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "**Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios**", según corresponda al contenido de la sección, señalando las otras responsabilidades de información adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros (ver P13).
- La **firma** del responsable de la ICEX.
- La **fecha** del informe, que no será anterior a la fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y adecuada en la cual sustenta su opinión de los estados financieros, incluyendo la evidencia de que:
 - todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, han sido preparados; y
 - aquellos con una autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.
- El **lugar de emisión**, que coincidirá con la sede de la ICEX.

P13 Además de la opinión, es posible que el auditor deba por ley u otra norma aplicable informar sobre las observaciones y hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse de la opinión. (*ISSAI-ES 200; P141*).

P14 Los ejemplos ilustrativos que se ofrecen en el anexo de esta ISSAI-ES son pertinentes y aplicables al sector público. Además, en el Apéndice 7 de la ISSAI 4200 figura un ejemplo genérico del informe de auditoría sobre los estados financieros.

P15 Los auditores del sector público podrán referirse a las normas de auditoría aplicables de la siguiente forma:

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo.

P16 En el supuesto de una fiscalización de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros, el formato y contenido del informe se elaborará según las previsiones que contiene la ISSAI-4200.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros

P17 Los estados financieros con fines generales pueden incluir otros elementos como la comparación de los importes estimados y efectivos y los informes sobre rendimiento y asignación con el fin de constituir un conjunto completo de estados financieros. En caso de que así fuera, los auditores del sector público evaluarán esos informes con arreglo a la orientación facilitada en el párrafo A4 de la NIA-ES 700.

Anexo 1: Modelo de informe de auditoría financiera de cuentas anuales

ISSAI-ES 1700–Modelo de Sociedad Mercantil Pública	ISSAI-ES 1700 – Modelo de Entidad Pública
<p>Las circunstancias son, entre otras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una sociedad mercantil pública. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, e incorpora el estado de flujos de efectivo. • Reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales (en este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas) 	<p>Las circunstancias son, entre otras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una Entidad Pública. • Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, de acuerdo con el PGCP o la IMNCL2013.
<p>INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA</p> <ul style="list-style-type: none"> • A los accionistas de xxx • A la entidad a la que está adscrita la sociedad • Al Parlamento/Cortes 	<p>INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Al órgano de gobierno de la entidad • Al Parlamento/Cortes

<p>Informe de auditoría financiera</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 201X, 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>Informe de auditoría financiera</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la Entidad Pública XXX, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 201X, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto, 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>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales</p> <p>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 ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X 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>	<p>Responsabilidad de _____ en relación con las cuentas anuales ¹</p> <p>El/Los _____ es/son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la liquidación presupuestaria y de los resultados de la Entidad Pública XXX, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable a la entidad, que se identifica en la nota X 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>
<p>Responsabilidad del ICEX</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas</p>	<p>Responsabilidad del ICEX</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las</p>

anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. 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.

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.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. 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.

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.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

<p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 201X, 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.</p>	<p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad Pública XXX a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios 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 y presupuestarios contenidos en la mismo ².</p>
<p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>El informe de gestión adjunto del ejercicio 201X contiene las explicaciones que los administradores 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 201X. 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>	<p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>Informe sobre otras observaciones y hallazgos</p>
<p>Firma del responsable de la ICEX</p>	<p>Firma del responsable de la ICEX</p>
<p>Fecha</p>	<p>Fecha</p>

Lugar de emisión	Lugar de emisión
------------------	------------------

Notas

1 Los responsables de las cuentas anuales serán, habitualmente, el ministerio/departamento/concejalía de hacienda, los directores-gerentes de la entidad, los secretarios generales o los administradores.

2 Se especificará con precisión el marco de información financiero público aplicable: PGCP, IMNCL2013, etc.

Anexo 2: Índice de la NIA-ES 700

Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros

Párrafo

Introducción

Alcance de esta NIA 1-4

Fecha de entrada en vigor 5

Objetivos 6

Definiciones 7-9

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros 10-15

Tipo de opinión 16-19

Informe de auditoría 20-45

Información adicional presentada junto con los estados financieros 46-47

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad A1-A3

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros A4

Descripción del marco de información financiera aplicable A5-A10

Tipo de opinión A11-A12

Informe de auditoría A13-A44

Información adicional presentada junto con los estados financieros A45-A51

Anexo: ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros