



RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACION (NIA-ES 720)

ACTUALIZADO SEGÚN NIA-E 720 (R)

La NIA-ES 720 (R) trata la responsabilidad del auditor respecto a **otra información**, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros) **incluida en el informe anual de una entidad**.

Los objetivos del auditor en esta NIA se deben interpretar conjuntamente con la NIA-ES 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.

En relación con el alcance y aplicación de esta norma en España debe tenerse en cuenta que afecta únicamente a “otra información” que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria.

En particular, sin perjuicio de lo que requieran disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación al informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas de sociedades de capital, de acuerdo con el art. 268 del TRLSC.

Adicionalmente, en relación con el informe de gestión, y de acuerdo con lo establecido en el art. 5. 1 f) de la LAC, cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, el informe de auditoría deberá incluir en todo caso una opinión sobre la concordancia del mismo con las cuentas anuales y una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, indicando, en su caso, las incorrecciones materiales detectadas, en su caso.

También podrá aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o financiero.

1. Introducción

Las responsabilidades del auditor según esta norma no constituyen un encargo que proporciona un grado de seguridad sobre otra información ni imponen al auditor la obligación de obtener un grado de seguridad acerca de la otra información. Sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias

pueden imponer al auditor obligaciones adicionales en relación con la otra información. En este sentido, deben tenerse en consideración los requerimientos del artículo 5.1 f) de la LAC a los que nos referimos al principio de este documento.

En cualquier caso, como se indica en la introducción de la norma, la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información y esta norma no requiere por tanto que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la que se requiere para formarse una opinión sobre los estados financieros.

La NIA-ES (R) requiere que el auditor lea y considere la otra información porque la existencia de una incongruencia material entre ella y los estados financieros puede indicar que existe una incorrección material en los mismos o en dicha otra información, lo que puede menoscabar su credibilidad.

2. Objetivos

Los objetivos del auditor son:

- (a) tener en cuenta si hay **una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros**;
- (b) tener en cuenta si hay una **incongruencia material entre la otra información y el conocimiento** obtenido por el auditor **en la auditoría**;
- (c) **responder** de manera adecuada cuando parece que existan **dichas incongruencias materiales** o cuando llegue a su conocimiento que parece que la **otra información contiene una incorrección material**; e
- (d) **informar** de conformidad con esta NIA.

Adicionalmente, en lo que respecta al informe de gestión, deben tenerse en consideración los requerimientos del artículo 5.1f) de la LAC a los que se refiere la nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma, párrafo tercero; esto es, incluir una opinión sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales y una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, indicando, en su caso, las incorrecciones materiales detectadas, en su caso.

3. Definiciones

a) **Informe anual**: documento o documentos preparados, habitualmente con periodicidad anual, por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios u otros interesados similares, información sobre las operaciones de la entidad, sus resultados y su situación financiera tal y como se presenta en los estados financieros. Este informe contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e

incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno.

Con carácter general, el informe anual de entidades no EIP se compone del conjunto formado por las cuentas anuales y el informe de gestión que, en su caso, las acompaña, de acuerdo con el artículo 253 del TRLSC. Las entidades cotizadas, de acuerdo con el art. 118 de la Ley del Mercado de Valores que regula el contenido del informe financiero anual de dichas entidades incluirán, además, en dicho informe una declaración de responsabilidad sobre su contenido firmada por los Administradores.

b) **Incorrección en la otra información:** existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye la omisión de información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información)

c) **Otra información:** información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. En el caso del informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en esta definición se considerará incorrección la omisión de la información requerida legalmente, así como las incorrecciones que se detecten en su contenido o presentación a partir del conocimiento y comprensión de la entidad auditada y su entorno, así como de la evidencia obtenida durante la auditoría.

4. Requerimientos

4.1 Obtención de la otra información

El auditor obtendrá la otra información **antes de la fecha del informe de auditoría** Si bien la norma original prevé la obtención de esta “otra información” en un momento posterior a la fecha de emisión del informe de auditoría, esto no resulta aplicable en el caso de España.

4.2 Lectura y consideración de otra información

El auditor leerá la otra información y considerará:

- a) si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros; y
- b) si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, en el contexto de la evidencia obtenida, y las conclusiones alcanzadas en la misma.

Además, el auditor debe presta atención a la presencia de indicios sobre incorrecciones materiales en la otra información que no esté relacionada con los estados financieros o el conocimiento obtenido en la auditoría.

4.3 Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material en otra información

En caso de que el auditor detecte que parece que existe una incongruencia material, o llegue a su conocimiento que parece existir una incorrección material, sobre la otra información, lo discutirá con la dirección y aplicará los procedimientos necesarios para concluir si existe una incorrección material en la otra información o en los estados financieros y, al mismo tiempo, actualizar su conocimiento de la entidad y su entorno.

4.4 Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

Si existe una incorrección material en la otra información y la dirección rehúsa corregirla, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará su corrección.

Si finalmente no fuera corregida la otra información, el auditor considerará las implicaciones para el informe de auditoría y su comunicación a los responsables del gobierno de la entidad, (véase apartado 5.5 de este documento).

4.5 Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno

Si como resultado de los procedimientos llevados a cabo sobre la otra información, el auditor concluye que existe una incorrección material en los estados financieros o que debe actualizar su conocimiento de la entidad y su entorno, el auditor deberá revisar la valoración del riesgo y evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

4.6 Informe

El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Otra información” cuando los estados financieros vayan a ir acompañados de otra información.

Esta sección incluirá:

- a) Una declaración de la responsabilidad de la dirección sobre dicha información;
- b) Identificación de la otra información y una explicación sucinta si no es suficientemente descriptivo el título.
- c) Declaración de que la opinión no cubre la otra información y no se expresa ninguna opinión u otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre la misma;

- d) Una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre ella; y
- e) Una declaración de que el auditor no tiene nada que informar al respecto, o, en su caso, si el auditor concluye que existe una incorrección material en dicha información, una declaración que describa la incorrección material.
- f) En el caso del informe de gestión, además, de acuerdo con el artículo 5.1 f) de la LAC, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, indicando, en su caso, las incorrecciones materiales detectadas al respecto.

Efectos de la opinión de auditoría sobre los estados financieros en la conclusión sobre la Otra información (véase apartado 5.7 de este documento):

En el caso en que el auditor exprese una opinión con salvedades o desfavorable deberá considerar las implicaciones de la cuestión o cuestiones que la hayan originado sobre la Otra información.

4.7 Documentación

Se incluirá en la documentación de auditoría los procedimientos aplicados de acuerdo con esta NIA-ES y la versión final de la otra información sobre la que el auditor realizó el trabajo requerido.

5. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Definiciones (A1 a A10)

Informe anual

El contenido del informe anual y el título pueden variar de una jurisdicción a otra. El informe anual se prepara normalmente con periodicidad anual. En algunos casos, las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre pueden obligar a la entidad a proporcionar a los accionistas (o a otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera como se exponen en los estados financieros (es decir, un informe anual), o bien con dos o más documentos por separado. Por ejemplo, los siguientes documentos pueden formar parte del informe anual:

- Informe de gestión, comentario de declaración, o informe de revisión de la explotación y financiera o similares realizadas por los responsables del gobierno de la entidad.
- Declaración del presidente.

- Informe de gobierno corporativo (de conformidad con el art. 538 del TRLSC las sociedades cotizadas incluirán en el informe de gestión, en una sección separada, el informe de gobierno corporativo).
- Informe de control interno y de valoración de riesgo.

El informe anual difiere por su naturaleza, finalidad y contenido de otros informes, como un informe preparado para satisfacer la necesidad de información de un determinado grupo de interés o un informe preparado para cumplir un objetivo de información concreto de un regulador, cuando se emitan como documento independiente, no forman parte habitualmente del conjunto de los documentos que comprende un informe anual. Ejemplos de estos informes que no forman parte habitualmente del conjunto de documentos que comprende un informe anual son: informes sectoriales o para el regulador (por ejemplo, sobre la adecuación del capital); informes de responsabilidad social corporativa; informes de sostenibilidad; informe de diversidad e igualdad de oportunidades, etc...).

Incorrección material en la otra información

Las siguientes características proporcionan al auditor un marco de referencia en la determinación de si es material o no una incorrección en la otra información:

- La materialidad se considera en el contexto de las necesidades comunes de información de los usuarios en su conjunto, se espera que los usuarios de la otra información sean los mismos que los usuarios de los estados financieros.
- Los juicios acerca de la materialidad se aplican teniendo en cuenta las circunstancias concretas de la incorrección, considerando si el efecto de la incorrección no corregido podría influir en las decisiones económicas de los usuarios.
- Los juicios acerca de la materialidad implican consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. Por lo tanto, esos juicios pueden tener en cuenta la naturaleza o la magnitud de los elementos de los que trata la otra información en el contexto del informe anual de la entidad.

Otra información

Si bien el anexo 1 de la norma incluye ejemplos de cantidades u otros elementos que pueden figurar en la otra información, ha de tenerse en cuenta la nota aclaratoria del apartado de Alcance de la norma adaptada a España que limita la “otra información” a aquella requerida por una disposición legal o reglamentaria.

5.2 Obtención de la *otra información* (A11 a A22)

La dirección o los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la preparación del informe anual, el auditor puede comunicarse con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:

- Sus expectativas en relación con la obtención de la versión final antes la fecha del informe de auditoría.
- Las posibles implicaciones cuando se obtenga la otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Esta NIA no impone al auditor ninguna responsabilidad de buscar otra información, incluida otra información que pueden figurar en la página web de la entidad, cuando la otra información solo se ponga a disposición de los usuarios a través de la página web de la entidad, ni de aplicar ningún procedimiento para confirmar que otra información se muestra de manera adecuada en la página web o que ha sido transmitida o mostrada electrónicamente de manera adecuada.

Cuando la otra información se obtenga no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la nota aclaratoria del apartado de Alcance de la norma, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos de esta circunstancia en el informe de auditoría de las cuentas anuales.

El auditor puede considerar útil solicitar manifestaciones escritas en relación con otra información acerca de que los estados financieros y la otra información son congruentes y la otra información no contiene ninguna incorrección material.

5.3 Lectura y consideración de la *otra información* (A23 a A38)

De acuerdo con la NIA 220, el auditor debe mantener el escepticismo profesional durante la lectura y la consideración de la otra información, y el socio del encargo debe responsabilizarse de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales (establecidas en el artículo 2 de la LAC) y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas en los estados financieros. Para evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información, la selección de las cantidades u otros elementos que se van a comparar es una cuestión de juicio profesional.

La determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos para cumplir el requerimiento del apartado 14(a) es una cuestión de juicio profesional

La otra información puede comprender cantidades u otros elementos relacionados con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, lo que incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA 315 (R).

El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

La evidencia de auditoría obtenida y las conclusiones alcanzadas puede ser suficiente para permitirle al auditor considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido en la auditoría.

Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar entre los miembros del equipo de encargo o los auditores de los componentes, en su caso, es una cuestión de juicio profesional de auditor.

5.4 Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información (A39 a A43)

Basándose en la información o en las explicaciones adicionales de la dirección, el auditor puede quedar convencido de que no existe una incorrección material en la otra información. Por ejemplo, es posible que las explicaciones de la dirección proporcionen una base razonable y suficiente de juicio válida. Por el contrario, la discusión con la dirección puede proporcionar más información que soporte la conclusión del auditor de que existe una incorrección material en la otra información.

En el caso de que una cuestión no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, es posible que el auditor no pueda concluir si existe una incongruencia material en la otra información; en este caso, el auditor puede solicitar a la dirección que consulte a un tercero cualificado.

En determinados casos después de tener en cuenta las respuestas a las consultas de la dirección, es posible que el auditor no pueda concluir si existe o no una incorrección material en la otra información; en cuyo caso, el auditor puede tomar las siguientes medidas: Obtener asesoramiento de su asesor jurídico; considerar las implicaciones para el informe; renunciar a la auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

5.5 Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información (A44 a A50)

Las medidas que ha de tomar el auditor si la otra información no se corrige después de comunicar con los responsables del gobierno de la entidad son una cuestión de juicio profesional. El auditor puede tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la corrección plantea dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el auditor tiene sospechas de que existe intención de inducir a error.

En circunstancias poco frecuentes, el auditor emite una **opinión denegada** sobre los estados financieros cuando la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de la evidencia de auditoría en general.

5.6 Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (A51)

Al leer y considerar la otra información puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en su conocimiento de la entidad y de su entorno, por lo que puede ser necesario, revisar la valoración del riesgo. Además, puede dar lugar a identificar incorrecciones no corregidas en los estados financieros, en cuyo caso habrá de evaluar el efecto de dichas incorrecciones identificadas y, por último, puede tener implicaciones en la responsabilidad del auditor en relación con los hechos posteriores al cierre.

5.7 Informe (A52 a A59)

- Una **opinión con salvedades o una opinión desfavorable** puede ser que no influya en la declaración requerida del auditor respecto de la otra información, si la cuestión que ha ocasionado la modificación de la opinión del auditor no se incluye, o no se trata de ningún modo, en la otra información.
- Si el auditor expresa una **opinión con salvedades debido a una incorrección material**, habrá de considerarse si en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión.
- Cuando se produzca una **limitación al alcance con respecto a una partida material** de los estados financieros, es posible que el auditor no puede concluir sobre si las cantidades u otros elementos de la otra información relacionados con esa cuestión originan una incorrección material o no sobre dicha otra información y, por tanto, puede resultar necesario que el auditor modifique su declaración respecto de la otra información.



- Cuando el auditor haya emitido una **opinión desfavorable** (adversa) sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba modificar de manera adecuada su declaración sobre la otra información.
- En el caso de **denegación de opinión**, si bien la norma original indica que el informe de auditoría no contendrá una sección sobre Otra información, en su adaptación a la normativa española **se requiere que se incluya en todo caso esta sección cuando dicha “Otra información”** sea requerida por exigencia legal o reglamentaria, como es el caso del informe de gestión. En estos casos, se mantendrá dicha sección en la que se hará referencia a los motivos de la denegación indicados en el apartado de fundamento de la opinión de auditoría y el consiguiente efecto en la opinión sobre el informe de gestión.

La NIA-ES 720 (R) recoge en el **Anexo 2** varios ejemplos, estos ejemplos se recogen en el documento técnico “*Ejemplos de informes de auditoría adaptados a las NIA-ES (Revisadas) y la NIA-ES 701*” de julio 2017, que se encuentra en la página web del REA+REGA.

6. Requerimientos y otros aspectos de la NIA-ES 720 (R) diferenciadores de las NTA anteriores

Hasta la entrada en vigor de la NIA-ES 720, la “otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas” se regulaba por la *Norma Técnica de Auditoría sobre otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas* publicada mediante Resolución de 22 de diciembre de 2.004. En su introducción se manifestaba la necesidad de proporcionar al auditor un borrador de los documentos que acompañan a las cuentas anuales para su lectura, así como su consentimiento para la inclusión del Informe de Auditoría antes de que dicho documento se publique o distribuya.

Tal declaración expresa desaparece de la actual regulación y más allá de cualquier diferencia terminológica, podemos considerar que la NIA-ES 720 (ahora NIA-ES 720 (R)) otorga mayor importancia a los procedimientos del auditor que no sólo “*deberá leer la otra información para identificar posibles inconsistencias con la información financiera auditada*”, según manifestaba la Norma Técnica aludida, sino que va un poco más allá y establece la obligación del auditor de examinar “la otra información”, porque la credibilidad de los estados financieros puede verse menoscabada por incongruencias materiales entre dicha información y los propios estados financieros. La ampliación del alcance conceptual parece más que justificada por la proliferación de información financiera y no financiera, como consecuencia de la propia iniciativa de muchas entidades por la demanda social y/o por la aplicación de principios normativos o consuetudinarios a sectores concretos de la economía. No obstante, según se menciona a lo largo de este documento, ha de tenerse en cuenta que la “Otra información” a efectos de la norma adaptada a España queda restringida al informe de gestión y cualquier otra información que deberá ser requerida por disposición legal o reglamentaria y, en situaciones “*excepcionales*” por necesidades de índole mercantil o financiero.

En cuanto a la metodología y deber de reacción ambas regulaciones difieren poco y las herramientas técnicas de defensa del auditor ante la negativa a aportar o modificar determinados aspectos relacionados con la otra información son similares.

7. Aplicación práctica de la NIA-ES 720 (R)

La proliferación de información de diversa índole que por diferentes motivos acompaña a los estados financieros hace necesario extremar la atención y hacer uso de los mecanismos previstos en la NIA-ES 210 “Acuerdo de los términos del encargo “. En este sentido, destacan las condiciones previas a la auditoría en su párrafo 6, donde se recogen las responsabilidades de la dirección en cuanto a la necesidad de proporcionar al auditor toda la información adicional que pueda solicitar éste para los fines de la auditoría, a la vez que en su párrafo 10 resalta la necesidad de incluir expresamente en la carta de encargo las responsabilidades del auditor y de la dirección, así como la identificación del marco de información financiera aplicable. Es precisamente en este punto en el que el auditor debe evaluar la repercusión de la otra información en su trabajo junto con las responsabilidades de la dirección en cuanto a la emisión y libre acceso a la información para completar el mismo.

Adicionalmente, para reducir el riesgo de que la “otra información” pueda menoscabar la credibilidad de los estados financieros auditados, es deseable que el auditor tenga acceso a la misma con tiempo de antelación suficiente antes de la emisión de su informe, por lo que es útil acordar con la dirección, a ser posible en la carta de encargo, la fecha en la que estará disponible la otra información.

8. Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

NIA-ES 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”

NIA-ES 210 “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”

NIA-ES 260 “Comunicación con los responsables de gobierno de la entidad”.

NIA-ES 560 “Hechos posteriores al cierre”.

NIA-ES 705 (R) “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”.

NIA-ES 706 (R) “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”.