

Informes de auditoría sobre estados financieros. Mejores prácticas de clase mundial

Casal, Armando M.

Abstract: Las Normas Internacionales de Auditoría desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), incluyen el tratamiento de la responsabilidad del auditor para formarse una opinión sobre los estados financieros, así como la forma y contenido del informe del auditor, emitido como resultado de una auditoría financiera. Al respecto, la Norma Internacional de Auditoría 700 (Revisada) aplica a una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general, siendo complementada por las cinco NIAs 701, 705 (Revisada), 706 (Revisada), 710, y 720 (Revisada).

I. Introducción

El autor del presente trabajo, junto con el Dr. Mario Wainstein, editaron en 1992, por primera vez, el libro Informes de Auditoría, prologado por el destacado y recordado profesor Dr. William Leslie Chapman, unos meses antes de su fallecimiento.

Respetando la estructura original, en el año 2000 se revivió esa obra con el título Informe del Auditor, introduciendo muchas simplificaciones y los cambios necesarios para que pudiera encontrarse el análisis y desarrollo de los temas clave relacionados con Informes. Siguiendo ese camino, en 2006 se actualizó el libro con el título Informes de Auditoría y Servicios Relacionados, más representativo del contenido de los diferentes trabajos de auditoría externa de información financiera contenidos en las Normas de Auditoría Argentinas.

Luego del fallecimiento de Mario, el autor en 2009 publicó el Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, otros Aseguramientos y Servicios Relacionados, incluyendo la respectiva problemática desarrollada en los Estándares Internacionales de Auditoría Clarificados, prologado por Dr. Carlos Manuel Giménez, también fallecido hace unos pocos años.

En esta oportunidad, con menores pretensiones, presentamos un breve escrito sobre la situación actual relacionada con la problemática de los Informes de Auditoría en el marco de las Normas Internacionales de Auditoría.

En relación con esto último, apreciamos que los requerimientos de la NIA 700 (Revisada) tienen como finalidad alcanzar un equilibrio adecuado entre la necesidad de congruencia y comparabilidad entre los informes de auditoría emitidos globalmente y lo imperativo de incrementar el valor de la información proporcionada por los auditores, haciendo que el conjunto de datos organizados que brinda el informe de auditoría sea más relevante para los usuarios.

De suerte que, cuando la auditoría se efectúa de conformidad con las NIA, la misma forma del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de consuno con unas normas reconocidas a nivel mundial. Ello también ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando ocurren, circunstancias inusuales.

Por su parte, la NIA 701 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría. La NIA 705 (Revisada) y la NIA 706 (Revisada) tratan del modo en que la estructura y contenido del informe de auditoría se ven

afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Otras NIA contienen asimismo requerimientos de información que son aplicables cuando se emite un informe de auditoría.

II. ¿Cuáles son los requerimientos sumariados de la NIA 700?

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, deberá interpretarse conjuntamente con la NIA 200 (Revisada y Reelaborada), Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Los objetivos del auditor son: (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida; y (b) la expresión de dicha opinión con transparencia mediante un informe de auditoría escrito.

II.1. Formación de la opinión sobre los estados financieros

El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (NIA 200).

Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.

El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

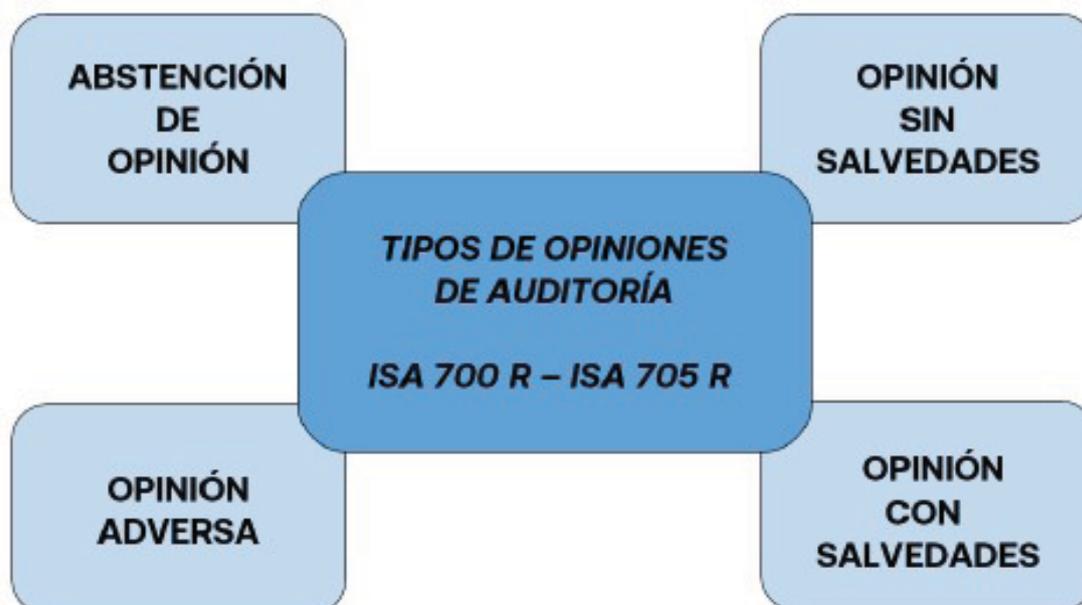
Es especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si: a) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas; b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas; c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables; d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible; e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable.

II.2. Tipos de opinión

El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando: a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.



II.3. Informes de auditoría

El informe de auditoría será escrito.

Contenido del Informe de auditoría del auditor independiente

(Ver Apartados A20 - A51 de la NIA 700 Revisada)

Título

Informe del auditor independiente

Destinatario

Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo.

Opinión del auditor

Identificación de la entidad cuyos estados financieros han sido auditados.

Manifestación de que los estados financieros han sido auditados.

Identificación del título de cada estado que comprenden los estados financieros.

Remisión a las notas explicativas y al resumen de políticas contables significativas.

Especificación de la fecha o período que cubren los estados financieros.

Expresión de una opinión sobre los estados financieros.

Fundamento de la opinión

Manifestación de que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las NIA.

Referenciación a la sección en que se describan las responsabilidades del auditor.

Declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables y el cumplimiento de los restantes.

Manifestación de si el auditor considera que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Empresa en funcionamiento (cuando sea aplicable)

El auditor informará conforme a la NIA 570 (Revisada).

Cuestiones clave de auditoría (en su caso)

En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o este decida hacerlo, aplicará también la NIA 701.

Otra información (en su caso)

El auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada).

Responsabilidades en relación con los estados financieros

Descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con: (a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; (b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros (en el cuerpo del informe de auditoría o en un anexo del informe, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo).

(a) Manifestación de que los objetivos del auditor son: (i) obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error; y (ii) emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor; (b) Manifestación de que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando exista; y (c) Manifestación de que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente: (i) describirá que se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas de que los usuarios toman basándose en esos estados financieros; o (ii) proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Además: (a) Manifestará que, como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; y (b) Describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son: (i) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos; y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditoría. 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 intencionalmente erróneas, o la elusión del control interno; (ii) Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de di-

señar 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; (iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección; (iv) Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento; (v) Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen razonable, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas, y si los estados financieros presentan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación razonable; (c) Cuando sea aplicable la NIA 600 (Revisada), describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que: (i) Las responsabilidades del auditor son obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades de negocios dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo; (ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo, y (iii) el auditor es el único responsable de la opinión de auditoría.

Otras responsabilidades de información

Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección.

Nombre del auditor del encargo

Firma del auditor

Dirección del auditor (lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce)

Fecha del informe de auditoría

La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (a) Todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas han sido preparados; y (b) Las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

II.4. Información adicional presentada junto con los estados financieros

Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si, según su juicio profesional, la información adicional es, no obstante, parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los estados financieros, la información adicional estará cubierta por la opinión del auditor.

Si la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable no se considera parte integrante de los estados financieros auditados, el auditor evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de los estados financieros auditados. Si no es el caso, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional se presenta. Si la dirección rehúsa

hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

II.5. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

(Ver Apartados de la NIA 700 Revisada, señalados a continuación)

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 - A 72)
 Información adicional presentada junto con los estados financieros (A73 / A79)
 Anexo: Ilustraciones de informes de auditoría sobre los estados financieros emitidos por un auditor independiente

En octubre de 2023, el IAASB emitió su Pronunciamiento final sobre las Normas Internacionales de Auditoría, relacionado con los cambios de alcance limitado a la NIA 700 (Revisada), que nos ocupa, y a la NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, como resultado de las Revisiones al Código de ética del IESBA que exigen a una firma de auditoría que revele públicamente que ha aplicado los requerimientos de ética para Entidades de Interés Público (EIP).

III. Sintéticamente, ¿qué es lo que tratan las normas complementarias NIA 701, 705, 706, 710 y 720?



III.1. NIA 701

Establece la responsabilidad del auditor de comunicar las cuestiones clave de auditoría (KAM, por su sigla en inglés). Su objetivo principal es determinar qué asuntos de la auditoría deberán ser comunicados y cómo deberán ser presentados en el informe del auditor.

El auditor deberá identificar, entre los asuntos comunicados a los responsables del gobierno corporativo, aquellos que fueron más relevantes en la auditoría de estados financieros.

La NIA 701 especifica la forma y el contenido de la sección de "Asuntos Clave de Auditoría" en el informe del auditor, incluyendo la descripción de los asuntos, las razones por las que fueron considerados clave y los procedimientos de auditoría relevantes.

Se aplica a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en algunos casos, a otras entidades cuando la ley o el reglamento así lo requiere, o cuando el auditor decida comunicar voluntariamente los KAM.

III.2. NIA 705 Revisada

Considera las opiniones modificadas en el informe de auditoría. Establece que el auditor deberá emitir una opinión modificada cuando concluye que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material o cuando no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Una opinión modificada es la que expresa el auditor en el informe de auditoría cuando no puede emitir una opinión limpia o favorable debido a errores en los estados financieros o limitaciones en la obtención de evidencia de auditoría.

El auditor deberá emitir una opinión modificada cuando identifica incorrecciones materiales en los estados financieros o cuando no puede obtener evidencia para confirmar la razonabilidad de estos.

La NIA 705 establece tres tipos de opiniones modificadas: 1) opinión con salvedades; 2) opinión desfavorable (adversa) y 3) Abstención de opinión.

El auditor deberá describir las razones de la modificación, el alcance de esta y su efecto en los estados financieros.

Clases de opiniones modificadas:

Opinión con salvedades

El auditor concluye que las incorrecciones materiales, individualmente o de forma agregada, no afectan de forma generalizada los estados financieros.

Opinión desfavorable (adversa)

El auditor concluye que los estados financieros en su conjunto están afectados por incorrecciones materiales que son generalizadas.

Denegación de opinión (abstención)

El auditor no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para emitir una opinión o existen limitaciones significativas que impiden la formación de una opinión sobre los estados financieros.

III.3. NIA 706 Revisada

Discute las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para llamar la atención de los usuarios:

- Sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas, de forma adecuada, en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales, a juicio del auditor, para que los usuarios comprendan los estados financieros.

- Sobre cualquier otra cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a juicio del auditor, sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría: (a) incluirá el párrafo en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis"; (b) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá solo a la información que se presenta o revela en los estados financieros; y (c) Indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que: (a) no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria; y (b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de auditoría (KAM) que se deba comunicar en el informe de auditoría.

Cuando el auditor incluya un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, lo hará en una sección separada con el título "Otras cuestiones" u otro título adecuado.

Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, esta previsión y la redacción de dicho párrafo será objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

III.4. NIA 710

Fija la información comparativa en auditorías de estados financieros, especificando las responsabilidades del auditor cuando se presenta información de períodos anteriores. La NIA 710 se concentra en dos enfoques principales: cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos, determinando cómo el auditor deberá abordar la opinión sobre la información comparativa.

Cifras correspondientes de períodos anteriores: la información del período anterior se incluye en los estados financieros del período actual para facilitar la comparación. El auditor deberá verificar que esta información sea consistente con los estados financieros auditados del período anterior.

Estados financieros comparativos: se presenta la información de varios períodos, incluyendo la información financiera del período actual y de los períodos anteriores. El auditor deberá expresar una opinión independiente sobre cada uno de los períodos presentados.

Las responsabilidades del auditor son: (i) Verificar la consistencia y la razonabilidad de la información comparativa; (ii) Evaluar si la información comparativa es adecuada y cumple con los requerimientos del marco de información financiera aplicable y (iii) Comunicar en el informe de auditoría cualquier modificación o excepción relacionada con la información comparativa.

El alcance de la opinión del auditor sobre la información comparativa puede variar dependiendo de si se trata de cifras correspondientes de períodos anteriores o estados financieros comparativos.

La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

III.5. NIA 720 Revisada

Crea las responsabilidades del auditor en relación con otra información que no son los estados financieros auditados ni el informe de auditoría, que se incluye en documentos que contienen los estados financieros.

El objetivo del auditor es identificar posibles inconsistencias entre esa otra información y los estados financieros, y responder en forma adecuada a cualquier incongruencia o error material que encuentre.

La NIA 720 aplica a la otra información, tanto financiera como no financiera, que se incluye en documentos que contienen los estados financieros auditados.

El auditor deberá revisar la otra información para detectar posibles inconsistencias materiales con los estados financieros auditados.

Si se identifican inconsistencias materiales, el auditor deberá discutir el asunto con la dirección y, si es necesario, modificar su opinión o incluir párrafos de énfasis en el informe de auditoría.

Se reconoce la importancia de la otra información para la credibilidad de los estados financieros y el informe de auditoría.

Notas:

- La NIA 800 (Revisada) se enfoca en las consideraciones especiales que el auditor deberá

considerar cuando realiza auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información financiera de propósito especial (por ejemplo, para un contrato específico o para fines internos). Esto significa que los estados financieros no están preparados según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o las "Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas". Para aceptar el trabajo, el auditor deberá entender el propósito de los estados financieros, los usuarios previstos y cómo el marco de propósito especial se adapta a las circunstancias.

- La NIA 805 (Revisada) trata las consideraciones especiales en la aplicación de las NIA a una auditoría de un estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero. Esta norma no se aplica en circunstancias en las que los procedimientos de auditoría son efectuados por el auditor de un componente sobre la información financiera de un componente a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo, la que se rige por la NIA 600 (Revisada).

IV. Glosario de términos

- Estados financieros con fines generales

Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

- Marco de información con fines generales

Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen razonable o un marco de cumplimiento.

- Marco de imagen razonable

Ese término se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el respeto de sus requerimientos y además: (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

- Marco de cumplimiento

Ese término se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) y (ii) anteriores.

- Opinión no modificada (favorable)

Una opinión expresada por el auditor cuando el auditor concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- Estados financieros

Se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas". Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

- Normas Internacionales de Información Financiera

Hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/IFRS)

emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board).

V. Comentarios finales

En palabras del profesor, que se ha mantenido en nuestra memoria, Doctor William Leslie Chapman, a través de los años se han elaborado estándares de auditoría, que incluyen las normas sobre informes de auditoría.

Estas últimas se han desarrollado en detalle de modo de prever las múltiples situaciones que se presentan en la práctica, de manera de lograr una razonable uniformización en el lenguaje técnico utilizado, y un ordenamiento que facilite la comprensión por el lector de lo expresado en el informe del auditor.

Podrá decirse que todo informe profesional exige la más amplia libertad para resolver sobre su forma y contenido. Pero la experiencia ha demostrado que, en el mundo de las formas económicas y financieras, las cuestiones sobre las cuales se informa (tanto en los estados financieros como en los informes de auditoría) necesitan orientarse sobre la base de un patrón común, que sirva de guía tanto para el emisor del informe como para sus destinatarios.

De no actuar con la necesaria prudencia al introducir cambios —superficiales o drásticos— o modificaciones más específicas, añadiendo párrafos o excluyendo otros determinados en las normas, el contador público independiente, correrá con el riesgo de sufrir las consecuencias legales y disciplinarias resultantes de no respetar las normas legales y profesionales, sin fundamentos válidos que lo justifique.

VI. Bibliografía

CASAL, Armando Miguel, "Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados", Errepar, 2009.

IAASB, ISA 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements.

IAASB ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report.

IAASB, ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report.

IAASB, ISA 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report.

IAASB, ISA 710, Comparative Information. Corresponding Figures and Comparative Financial Statements.

IAASB, ISA 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information.

IAASB, ISA 800 (Revised), Special Considerations - Audit of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks.

IAASB, ISA 805 (Revised), Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement.

IAASB, NIA 200 (Revised and Redrafted), Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB), 2023-2024 Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements, August 2024.

- Volume 1 - International Auditing Practice Notes, International Standards on Auditing and International Standards on Quality Management.

- Volume 2 - The ISA for LCE.
- Volume 3 - International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, and International Standards on Related Services.
- Volume 4 - A Framework for Audit Quality and the International Framework for Assurance Engagements.

WAINSTEIN, Mario y CASAL, Armando Miguel:

- "Informes de Auditoría y Servicios Relacionados", Errepar, 2006.
- "El Informe del Auditor", Errepar, 2000.
- "Informes de Auditoría", Ed. Cangallo, 1992.