



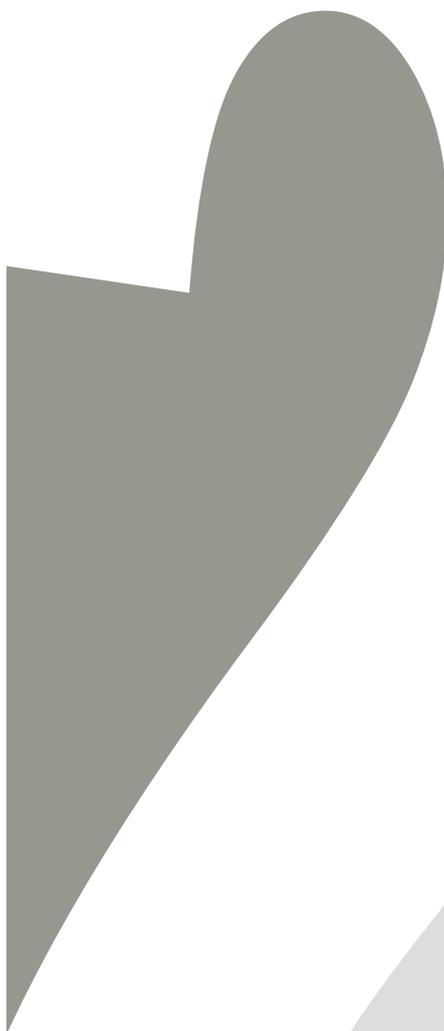
GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ASUNTOS ECONÓMICOS
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

icac Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

Boletín

N.º 123/Septiembre 2020



Catálogo publicaciones AGE:
<http://publicacionesoficiales.boe.es/>

Esta publicación está disponible exclusivamente en
formato electrónico en el sitio web www.iac.meh.es
© ICAC. Se autoriza la reproducción de los contenidos de esta publicación, siempre que se mencione su procedencia

BOLETÍN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS
BOICAC ® N° 123

Fecha de cierre de la edición: 27 de octubre de 2020

NIPO: 095-20-002-2
ISSN: 130-388-3

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital)
Huertas, 26 - 28014 MADRID
Tel.: 91.389 56 00 Fax: 91.429 94 86

Edición y maquetación: Solana e Hijos, A.G., S.A.U.

SUMARIO

I. Disposiciones Generales

Auditoría

Resolución de 27 de octubre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito. 3
(La presente resolución se aprueba en el transcurso de la elaboración de este BOICAC y, debido a la importancia de la materia que regula, se anticipa su publicación).

Resolución de 27 de octubre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», NIA-ES 540 (revisada); y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información», NIA-ES 720 (revisada). 5
(La presente resolución se aprueba en el transcurso de la elaboración de este BOICAC y, debido a la importancia de la materia que regula, se anticipa su publicación).

Resolución de 27 de octubre de 2020 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y la modificación de la NIA-ES 700 (revisada) «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros». 10
(La presente resolución se aprueba en el transcurso de la elaboración de este BOICAC y, debido a la importancia de la materia que regula, se anticipa su publicación).

II. Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Angulo & Asociados Auditores S.L.P. y al auditor de cuentas D. Alfonso Angulo Bosch 12

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Ernst & Young S.L. y al auditor de cuentas D. José Carlos Hernández Barrasús 12

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Feraudit S.L. y a la auditora de cuentas D^a. María Ángeles Llanes Domingo 13

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Grad Audit S.L.P. y al auditor de cuentas D. Rafael de Hermenegildo Salinas	14
Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Félix Aguilar Barbadillo	15
Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Robusté Morell	15
Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría	16
Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría	17
Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría	18

III. Comunicaciones y consultas

Resumen ejecutivo de la situación de la auditoría en España 2019-2020.	19
--	----

Consultas

Auditoría

Consulta 1

Sobre si en los supuestos de emisión de dos informes de auditoría como consecuencia de la reformulación de las cuentas anuales por la entidad auditada, el segundo informe se encuentra sujeto a la tasa por emisión de informes y debe declararse en el modelo 03 de comunicación de información al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.	20
--	----

Contabilidad

Consulta 1

Sobre la contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado	22
---	----

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relacionadas con la escisión parcial de una sociedad anónima mediante la segregación de una rama de actividad que constituye un negocio, siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación y dependiente al 100 por 100 de la sociedad escindida	26
---	----

Consulta 3

Sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, que constituye un negocio, cuando la sociedad aportante y la filial, cuyas acciones son objeto de aportación, aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y están radicadas en el extranjero	28
---	----

I. DISPOSICIONES GENERALES

Resolución de 27 de octubre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito.

La disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece que, cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, a los efectos de recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias. Este aspecto anteriormente se encontraba regulado en iguales términos por la disposición final primera del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En desarrollo de dicha disposición, el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en su disposición adicional octava, establece como uno de los sistemas o procedimientos de coordinación entre los órganos o instituciones públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas entidades, la facultad de las citadas instituciones públicas de exigir que se les remita un informe complementario al de la auditoría de cuentas anuales, a fin de contribuir al mejor desempeño de sus funciones de supervisión y control. Los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario, previa petición de la entidad auditada, dentro del ámbito de la auditoría de cuentas anuales y con sujeción a lo que se establezca en cada caso en la correspondiente Norma Técnica de Auditoría.

Por Resolución de 1 de marzo de 2007 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se publicó la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito, sustituyendo la Norma Técnica anterior debido al proceso de adaptación de la normativa contable que resultaba de aplicación a las Entidades de Crédito a las normas internacionales de contabilidad exigido en el ámbito de la Unión Europea y con el objeto de mejorar la información facilitada al Banco de España.

No obstante, desde la fecha de publicación de la anterior Norma Técnica se han producido nuevos cambios en la normativa contable de aplicación a las Entidades de Crédito y, por otra parte, se han adaptado las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). En consecuencia, y en el marco del espíritu de coordinación entre autoridades supervisoras y auditores de cuentas reconocido por las disposiciones anteriormente mencionadas, el Banco de España y las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas han estimado conveniente la elaboración de una nueva Norma Técnica a este respecto, en sustitución de la actualmente vigente, con el fin de adaptarse a la nueva normativa reguladora y mejorar en la medida de lo posible la información facilitada al Banco de España.

Asimismo, es preciso poner de manifiesto la modificación operada por el Real Decreto-ley 14/2013, de 29 de noviembre, del artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, por el que se adaptan las normas legales en materia de establecimientos financieros de crédito al ordenamiento jurídico de la Comunidad Económica Europea, que provocó que los establecimientos financieros de crédito perdieran la condición de entidades de crédito desde el 1 de enero de 2014. Esta circunstancia se ha mantenido en la actual Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito (que derogó el citado Real Decreto Legislativo 1298/1986). Actualmente, los establecimientos financieros de crédito se encuentran regulados por la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial y por el Real Decreto 309/2020, de 11 de febrero, en el que se regula específicamente el régimen jurídico de estas entidades y se les atribuye la condición de entidades de interés público a efecto de lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Estas circunstancias son las que generan la necesidad de que se consideren también los establecimientos financieros de crédito dentro del ámbito subjetivo de la Norma Técnica que regule el informe complementario.

Por todo lo anterior, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas de España –Registro de Economistas Auditores presentaron ante este Instituto la nueva Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito, en sustitución de la anterior Norma Técnica publicada por Resolución de 1 de marzo de 2007, para su tramitación y sometimiento a información pública, durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de la correspondiente Resolución, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 1 de julio de 2020 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida a información pública la nueva Norma Técnica de Auditoría, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 122, de junio de 2020, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 7 de julio de 2020. Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública no se han presentado alegaciones al texto de la Norma Técnica sometida a información pública.

Por todo lo anterior, tras consulta al Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el artículo 23 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

Primero. *Publicación*

Se acuerda la publicación de la nueva Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito, en sustitución de la Norma Técnica publicada por Resolución de este Instituto de 1 de marzo de 2007. Se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.meh.es, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

Segundo. *Entrada en vigor*

La nueva Norma Técnica será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020. En todo caso, la nueva Norma Técnica objeto de esta Resolución será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2021, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran las cuentas anuales objeto del trabajo.

Tercero. *Disposición derogatoria*

A partir del momento en que resulte de aplicación obligatoria la nueva Norma Técnica objeto de esta Resolución, quedará derogado el contenido de la Norma Técnica anterior.

Cuarto. *Norma de elaboración del informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito*

En el Anexo se incluye la nueva Norma Técnica objeto de esta Resolución. El Anexo se puede consultar en la sede y en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.meh.es– y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto.

Madrid, 27 de octubre de 2020
El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,
Santiago Durán Domínguez

ANEXO

NORMA DE ELABORACIÓN DEL INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO Y DE LOS ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO OBJETO DE ESTA NORMA

La Disposición Adicional Séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece que, cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

En desarrollo de dicha disposición el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre , en la Disposición Adicional Octava, se establece como uno de los sistemas o procedimientos de coordinación entre los órganos o instituciones públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas entidades, otorga la facultad a las citadas instituciones públicas de exigir que se le remita un informe complementario al de la auditoría de cuentas anuales, a fin de contribuir al mejor desempeño de sus funciones de supervisión y control. Los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario, previa petición de la Entidad auditada, dentro del ámbito de la auditoría de cuentas anuales y con sujeción a lo que se establezca en cada caso en la correspondiente norma técnica de auditoría.

A estos efectos, y en cumplimiento de las disposiciones anteriormente mencionadas, se ha elaborado la presente Norma sobre el informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de crédito, los Establecimientos Financieros de Crédito y sus Grupos respectivos (en adelante Entidad o el Grupo), en la que se recogen los criterios que, con carácter general, deben seguir los auditores de cuentas en la elaboración del citado Informe, así como su contenido, y cuya finalidad va dirigida a describir y resumir los alcances de los procedimientos que en el ámbito de la auditoría de cuentas anuales han sido efectuados por los auditores en determinadas áreas y sobre cierta información que revisten especial interés y se consideran útiles para las funciones de supervisión del Banco de España.

Todos los aspectos contemplados en el Informe Complementario surgen, exclusivamente, del trabajo realizado para la emisión del Informe de Auditoría sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, con las matizaciones específicas que en los correspondientes apartados se indican.

El objeto de esta Norma es regular la actuación profesional del auditor de cuentas en la emisión del citado Informe Complementario y el contenido de dicho informe.

La realización de este Informe del Auditor se efectuará a petición de los Administradores de la Entidad.

CONTENIDO DEL INFORME COMPLEMENTARIO

El Informe Complementario, cuyo modelo se incorpora a esta norma como anexo, constará de una parte introductoria, tres secciones y tantos anexos como sean necesarios en función de las circunstancias.

- Parte introductoria: reunirá, necesariamente y como mínimo, las siguientes condiciones:

- * Se identificará como tal Informe Complementario.
- * Se dirigirá al Consejo de Administración de la Entidad auditada, para su posterior remisión por este órgano al Banco de España.
- * Identificará la fecha y tipo de opinión expresada en el informe de auditoría cuyo contenido complementa y especificará que el Informe Complementario no modifica la opinión expresada en aquél.
- * Manifestará que incluye la información solicitada por el Banco de España a la Entidad auditada a través de la presente Norma e incluirá una referencia a dicha norma que regula su preparación.
- * Limitará la responsabilidad del auditor en cuanto al contenido del Informe Complementario.
- * Una mención específica respecto del momento de ejecución de los procedimientos de auditoría aplicados, en el sentido que los mismos no se extienden más allá de la fecha de la emisión del informe de auditoría.
- * Limitará su exclusivo uso a los fines previstos en esta Norma y, por tanto, indicará que no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo de Administración y Dirección de la Entidad y al Banco de España.
- * En el supuesto de tratarse de un Informe Complementario al de auditoría de unas cuentas anuales consolidadas incluirá las mismas secciones y apartados que se reflejan posteriormente, pero haciendo referencia a la información de la Entidad y de su grupo, según corresponda.
- * Incluirá la fecha y la firma del auditor de cuentas, así como los datos identificativos del mismo.

- Sección I: contendrá la información solicitada por el Banco de España referente a aspectos considerados por el auditor en la planificación del trabajo de auditoría de cuentas de la Entidad, a su situación financiero-patrimonial y al trabajo sobre las correcciones valorativas y provisiones registradas por la Entidad.

- Sección II: Incluirá, el trabajo realizado por el auditor sobre determinada información requerida por el supervisor y que o bien figura en las cuentas anuales o se ha facilitado por la entidad, en el anexo correspondiente. El Informe Complementario contendrá una referencia explícita al lugar [*memoria o anexo*] donde se muestra la información solicitada por el Banco de España.

- Sección III: incluirá información de carácter contable y otros temas solicitados por el Banco de España

Por la naturaleza de esta información, la elaboración del Informe Complementario no requiere ninguna actuación adicional a las realizadas dentro del proceso de auditoría de cuentas por parte del auditor, si bien el auditor de cuentas deberá mantener la objetividad a la hora de preparar el informe complementario.

EMISIÓN DEL INFORME COMPLEMENTARIO CUANDO SE REALIZA LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES Y DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS DE LA ENTIDAD

En aquellos casos en los que el auditor de cuentas audite tanto las cuentas anuales como las cuentas anuales consolidadas de una Entidad, emitirá un único Informe Complementario que contendrá las cuestiones relativas a ambas auditorías.

PLAZO DE ENTREGA DEL INFORME

La Entidad deberá remitir el informe complementario al Banco de España en el plazo de tres meses desde la fecha de emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales y, en todo caso, antes del 31 de mayo, siempre que el informe de auditoría ya haya sido emitido.

Si el informe de auditoría se emite con posterioridad al 31 de mayo, se deberá remitir al Banco de España en un máximo de 30 días desde su fecha de emisión.

En todo caso, previa comunicación a la Entidad, el auditor deberá entregar al Banco de España el informe complementario a requerimiento de éste en el caso de que no lo hubiera recibido en el plazo indicado.

ANEXO MODELO DE INFORME COMPLEMENTARIO

INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO Y DE LOS ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO SOLICITADO POR EL BANCO DE ESPAÑA

Al Consejo de Administración de XXXXXXXXXXXXXXXX:

Hemos auditado las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] de XXXXX, que comprenden [*adaptar a denominación utilizada por la Entidad de los estados*] el balance a 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria [*todos ellos consolidados*] correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

Con fecha XX de XXX de 20XX emitimos nuestro informe de Auditoría sobre las citadas cuentas anuales en el que expresamos una opinión [*adaptar según corresponda: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada*].

Asimismo, de conformidad con el artículo 36 de la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas y el artículo 11 del Reglamento EU nº 537 sobre los requisitos específicos para las auditorías de entidades de Interés Público hemos emitido el Informe Adicional para la Comisión de Auditoría con fecha XX de XXX de 20XX en el que se ha explicado los resultados de la auditoría realizada de acuerdo con el contenido previsto en la normativa en vigor.

Los administradores [*de la Entidad Dominante*] son responsables de formular las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] de XXXX, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Entidad [*y el Grupo*], de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la Entidad [*y el Grupo*] en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*], los administradores [*de la Entidad Dominante*] son responsables de la valoración de la capacidad de la Entidad [*y del Grupo*] 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 Entidad [*y el Grupo*] o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

La comisión de auditoría es responsable de la supervisión del proceso de elaboración y presentación de las cuentas anuales.

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir el [los] correspondiente[s] informe[s] de auditoría que contiene[n] 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 [*y cuentas anuales consolidadas*].

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad 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 [*y del Grupo*].
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores [*de la Entidad Dominante*].
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores [*de la Entidad Dominante*], 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 Entidad [*y del Grupo*] 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 Entidad [*y el Grupo*] deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*], incluida la información revelada, y si las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.
- [*En el caso de cuentas consolidadas*] Obtenemos evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas. Somos responsables de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del Grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

Nos comunicamos con la comisión de auditoría de la Entidad [*Dominante*] 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.

También proporcionamos a la comisión de auditoría de la Entidad [*Dominante*] una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, y nos hemos comunicado con la misma para informar de aquellas cuestiones que razonablemente puedan suponer una amenaza para nuestra independencia y, en su caso, de las correspondientes salvaguardas. Asimismo, emitimos el Informe Adicional para la Comisión de Auditoría con el contenido previsto en la normativa de auditoría en vigor.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación a la comisión de auditoría de la Entidad [*Dominante*], determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre las mismas.

En relación con este Informe Complementario, es necesario precisar que:

1. Se ha preparado con el exclusivo objeto de facilitar la información requerida por la Norma de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de la Entidad.
2. En la Nota X de la Memoria figuran las Normas de Registro y Valoración aplicados por la Entidad [*y el Grupo*] en la confección de las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*].

Tal y como se indica en el apartado 8 de la Sección III de este informe, no se han detectado normas de registro y valoración contenidos en la Circular 4/2017 de Banco de España, de 27 de noviembre, (en adelante CBE 4/2017) [*y, o en su caso, en el marco internacional de información financiera adoptado por la Unión Europea (en adelante NIIF-UE)*] que no se hayan aplicado en la elaboración de las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] de la Entidad [*y el Grupo*], cuyo impacto sea significativo [*adaptar en caso contrario*].

3. Las normas técnicas de auditoría en vigor suponen la aplicación de procedimientos de auditoría teniendo en cuenta los conceptos de importancia relativa y la evaluación realizada por el auditor de cuentas de los riesgos de incorrección material en relación con las cuentas anuales en su conjunto. Ambos conceptos, obviamente, diferencian de forma significativa el alcance de los trabajos de una auditoría de cuentas del que aplicarían en otro tipo de investigaciones especiales y de trabajos orientados a obtener seguridad sobre partidas o transacciones concretas.

4. En relación con la evaluación del control interno, es necesario señalar que el conocimiento del control interno facilita al auditor la identificación de tipos de

incorrecciones potenciales y de factores que afectan a los riesgos de incorrección material, así como el diseño, de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

Existe una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar una seguridad razonable sobre su cumplimiento. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto los controles, están relacionados con la información financiera, las operaciones y el cumplimiento de la normativa; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor.

Los factores relevantes para el auditor al enjuiciar si un control, de manera individual o en combinación con otros, es relevante para la auditoría pueden incluir cuestiones como las siguientes:

- La importancia relativa.
- La significatividad del riesgo relacionado.
- La dimensión de la entidad.
- La naturaleza de los negocios de la entidad, así como su organización y las características de su propiedad.
- La diversidad y la complejidad de las operaciones de la entidad.
- Los requerimientos normativos aplicables.
- Las circunstancias y el correspondiente componente de control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad, incluida la utilización de una organización de servicios.
- Si un determinado control, de manera individual o en combinación con otros, previene o detecta y corrige una incorrección material, y el modo en que lo hace.

Por lo general, una entidad dispone también de controles relacionados con objetivos que no son relevantes para la auditoría y que, en consecuencia, no es necesario considerar.

El control interno se diseña, implementa y mantiene con el fin de responder a los riesgos de negocio identificados que amenazan la consecución de cualquiera de los objetivos de la Entidad referidos a:

- la fiabilidad de la información financiera de la Entidad;
- la eficacia y eficiencia de sus operaciones; y
- el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

La manera en que se diseña, implementa y mantiene el control interno varía según la dimensión y la complejidad de la Entidad.

El control interno, por muy eficaz que sea, sólo puede proporcionar a la Entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el control interno puede dejar de funcionar debido al error humano.

Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión del control interno por la dirección.

Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

En consecuencia, el trabajo de auditoría de cuentas no permite asegurar que se hayan detectado los errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse, ni podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades de procesamiento, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestra auditoría, por lo que no expresamos una opinión sobre si la totalidad de los procedimientos administrativos y técnicas de control interno contable y de cumplimiento de la normativa legal establecidos por la Dirección de la Entidad [*y del Grupo*] ha sido permanente y correctamente aplicada durante el ejercicio sujeto a revisión. No obstante, si durante la auditoría se hubieran observado hechos significativos de esta naturaleza, habrían sido puestos en conocimiento del Consejo de Administración y de la Dirección de la Entidad [*y del Grupo*] y, en su caso, comunicados al Banco de España.

La elaboración del Informe Complementario no requiere ninguna actuación adicional a las realizadas dentro del proceso de auditoría de cuentas por parte del auditor, por lo que el contenido de este Informe Complementario no modifica las conclusiones contenidas en nuestro Informe de Auditoría de fecha XX de XX de 20XX. Según establece la norma técnica relativa a este informe, no hemos realizado ningún trabajo con posterioridad a la fecha del citado informe de auditoría, por lo que el contenido de este informe ha de entenderse referido a la fecha de las cuentas anuales auditadas [*y cuentas anuales consolidadas*].

Este Informe Complementario ha sido preparado exclusivamente para los fines indicados y, por tanto, no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo de Administración y Dirección de la Entidad [*y del Grupo*] y al Banco de España.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del socio responsable de este Informe.

Fecha

Contenido

SECCIÓN I	12
1. Planificación de la auditoría	12
2. Control Interno.....	12
3. Escepticismo profesional.....	14
4. Evaluación de la importancia relativa	15
5. Sucursales fuera de España	16
6. Resultados de la auditoría. Situación financiero patrimonial de la Entidad [<i>y su Grupo</i>]... 17	
6.1 Clasificación de ingresos y gastos:	17
6.2 Continuidad de las operaciones:	18
6.3 Ajustes y reclasificaciones no registrados:.....	18
6.4 Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales:	19
7.Otras informaciones.....	20
7.1 Plusvalías y minusvalías no registradas y activos de cuantía significativa de carácter no funcional:.....	20
7.2 Resultados no recurrentes:	20
SECCIÓN II	21
1. Clasificación y valoración de los instrumentos financieros.....	21
1.1 Criterios de clasificación:.....	21
1.2 Clasificación y valoración de los activos financieros:	21
2. Coberturas de pérdidas por riesgo de crédito	22
2.1 Introducción	22
2.2 Movimientos en la clasificación de las operaciones por riesgo de crédito.....	23
2.3 Cobertura por riesgo de crédito estimada de manera individualizada.....	26
2.4 Cobertura por riesgo de crédito estimada de manera colectiva	26
2.5 Análisis de las metodologías internas de estimación colectiva	28
2.6 Devengo de intereses en las operaciones clasificadas como dudosas	31
2.7 Antigüedad de las operaciones clasificadas como dudosas.....	31
2.8 Venta de operaciones clasificadas como dudosas	32
2.9 Pase a fallidos	32
2.10 Refinanciaciones.....	32
2.11 Análisis de las garantías.....	33
2.12 Cobertura por riesgo-país	34
3. Activos adjudicados o recibidos en pago de deudas.....	35

4. Provisiones y riesgos legales	36
4.1 Provisiones por pensiones.....	36
4.2 Provisiones por riesgos legales.....	37
5. Combinaciones de negocios y consolidación	38
5.1. Combinaciones de negocio	38
5.2 Ámbito de consolidación	38
5.3 Comprobación de la información contable.....	39
5.4 Homogeneización de la información contable.....	39
5.5 Fondos de comercio y activos intangibles.....	39
5.6 Reservas en sociedades consolidadas.....	41
5.7 Método de la participación y consolidación por integración proporcional.....	41
5.8 Intereses minoritarios	41
6. Situación fiscal.....	42
SECCIÓN III	44
1. Coberturas contables	44
2. Titulizaciones.....	44
3. Acciones propias y financiación para la adquisición de acciones de la Entidad Dominante	44
4. Transacciones con partes vinculadas	45
5. Gestión de patrimonios de terceros	46
6. Depósito de valores.....	47
7. Otra normativa legal	48
7.1 Concentración de riesgos	48
7.2 Requerimientos de capital regulatorio	49
7.3 Liquidez	50
7.4 Ratio de apalancamiento	50
7.5 Coeficiente de reservas mínimas	51
7.6 Estatuto jurídico	51
7.7 Otra información financiera remitida por la Entidad al Banco de España.....	51
8. Criterios contenidos en la CBE 4/2017 no aplicados con impacto significativo.....	52
9. Expedientes de acreditados	52
10. Conciliaciones de saldos con intermediarios financieros.....	52
11. Otras cuentas de activo y pasivo.....	52
ANEXO I: Detalle de plusvalías y minusvalías no registradas.....	53
ANEXO II: Activos de carácter no funcional de cuantía significativa.....	53

ANEXO III: Transacciones no recurrentes significativas	53
ANEXO IV: Expedientes analizados cobertura de pérdidas por riesgo de crédito	53
ANEXO V: Operaciones refinanciadas/reestructuradas y curadas analizadas	54
ANEXO VI: Activos adjudicados o recibidos en pago de deuda analizados.....	54
ANEXO VII: Fondo de comercio y activos intangibles de vida útil indefinida	54
ANEXO VIII: Acciones Propias y financiación para la adquisición de acciones de la Entidad Dominante	54
ANEXO IX: Concentración de riesgos	55
ANEXO X: Departamento de Auditoria Interna.....	55

SECCIÓN I: Aspectos relacionados con la planificación de la auditoría

1. Planificación de la auditoría

La auditoría de las cuentas anuales de XXXXX (*en adelante la Entidad*) correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, se ha realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.

De acuerdo con la NIA-ES 300 *Planificación de la auditoría de estados financieros*, la planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría, asimismo, hemos desarrollado un plan de auditoría en el que se ha incluido una descripción de:

- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, incluyendo el conocimiento de la entidad y su entorno, así como del control interno, como determina la NIA-ES 315;
- la naturaleza (procedimientos sustantivos o pruebas de controles), el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA-ES 330;
- otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA-ES.

2. Control Interno

Hemos llevado a cabo un estudio y una evaluación del control interno contable de la[s] Entidad[es], conforme a las Normas Técnicas de Auditoría en vigor en España (en adelante NIA-ES). En este sentido, hemos obtenido un conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor.

El conocimiento del control interno facilita al auditor la identificación de tipos de incorrecciones potenciales y de factores que afectan a los riesgos de incorrección material, así como el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

Al obtener un conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, hemos evaluado el diseño de dichos controles y determinado si se han implementado mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad.

La evaluación del diseño de un control implica la consideración de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales. La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está utilizando.

Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir:

- La indagación entre los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.
- El seguimiento de transacciones a través del sistema de información relevante para la información financiera.

A los efectos del trabajo de auditoría de cuentas se consideran controles relevantes para la auditoría como mínimo aquellos que están ligados a la cobertura de los riesgos significativos evaluados por el auditor.

Los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos de incorrección material identificados incluyen pruebas de eficacia operativa de los controles implementados por la Entidad [y el Grupo] y pruebas sustantivas (pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos).

En el transcurso de nuestro trabajo de auditoría de las cuentas anuales [y cuentas anuales consolidadas] del ejercicio 20XX, hemos realizado nuestro trabajo mediante una combinación de pruebas de eficacia operativa de los controles implantados por la Entidad [y el Grupo] (en adelante pruebas de controles) y pruebas sustantivas en relación con las siguientes áreas/categorías de balance [la tabla que se detalla a continuación contiene una relación no exhaustiva de las áreas/categorías de balance susceptibles de una combinación de pruebas de control y pruebas sustantivas]. Asimismo, detallamos las principales pruebas o grupos de pruebas sobre los controles (esquema general de revisión) en cada área/categoría de balance:

Áreas	Categorías de balance	Pruebas de control realizadas
Inversión crediticia	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]
Tesorería	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]
Cartera de valores	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]
Derivados financieros	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]
Participaciones	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]
Pasivos financieros	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]
Margen de intereses	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]
Comisiones	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]
[Otras]	[Incluir epígrafes de los estados financieros]	[Incluir esquema de revisión]

El resto de las áreas/categorías de balance han sido probadas a través de pruebas sustantivas exclusivamente [*Describir*].

Las pruebas de controles incluyen la revisión de los controles generales implantados por el área de Sistemas de Información [*Describir*].

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 [y del Grupo]. Las manifestaciones literales de los Administradores de la Entidad en relación con el control interno y los procedimientos implantados incluyen la afirmación de que la Entidad posee procedimientos suficientes para asegurar que:

- sus aplicaciones informáticas cuentan con todos los datos necesarios para el cálculo y seguimiento de las estimaciones de coberturas de pérdidas por riesgo de crédito. En especial los requeridos para la valoración de los inmuebles que sirven como garantía real eficaz.
- dispone de metodologías de estimación de las coberturas de pérdidas por riesgo de crédito y de metodologías de valoración de sus activos adjudicados o recibidos en pagos de deudas.
- puede disponer, al menos mensualmente, de un detalle de sus riesgos, (agregados por acreditado y grupo económico), coincidente con los saldos contables. Asimismo, cuenta con los pormenores de los riesgos clasificados como: normales, normales en vigilancia especial y dudosos y de las coberturas de pérdidas afectas a los mismos de acuerdo con el Anejo 9 de la CBE 4/2017.
- puede disponer, al menos mensualmente, de un detalle de activos adjudicados o recibidos en pagos de deudas, coincidente con los saldos contables.
- dispone de políticas y prácticas para el cálculo del margen de intereses. Asimismo, cuenta con los pormenores del devengo de intereses en los activos clasificados como dudosos.
- dispone de metodologías de estimación del valor razonable de los instrumentos financieros.

Por último, en relación con el Departamento de Auditoría Interna de la Entidad ver la información que se detalla en el Anexo X.

En el curso de nuestra auditoría, no se observaron deficiencias significativas, excepto las comunicadas, en su caso, a la Comisión de Auditoría de la Entidad mediante nuestro Informe Adicional a la Comisión de Auditoría de fecha ____ de _____ de 20XX.

3. Escepticismo profesional

Confirmamos el cumplimiento de los requerimientos normativos en relación con la aplicación del escepticismo y juicio profesionales contenidos en el artículo 13 de la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo, que indica que, en la realización de cualquier trabajo de auditoría de cuentas, el auditor deberá actuar con escepticismo y aplicar su juicio profesional en los términos previstos en la Sección 1ª del Capítulo III del Título I de la propia Ley y el resto de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

En este sentido, la Ley de Auditoría de Cuentas indica que el escepticismo profesional es la actitud que implica mantener siempre una mente inquisitiva y especial alerta ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas, debida a error o fraude, y examinar de forma crítica las conclusiones de auditoría.

Esta actitud supone reconocer la posibilidad de que existan incorrecciones materiales en las cuentas anuales objeto de auditoría, incluyendo fraudes o errores, sea cual fuere la experiencia anterior del auditor de cuentas en relación con la honestidad e integridad de los responsables de la administración y de los directivos de la Entidad auditada.

En particular, el mantenimiento de una actitud de escepticismo profesional se ha visto reflejada en la auditoría de XXXXX [*incluir nombre de la Entidad o del Grupo*] correspondiente al ejercicio 20XX, entre otros, en los siguientes aspectos:

- En los procedimientos aplicados sobre las estimaciones de la Dirección de la Entidad [*o del Grupo*] relativas al valor razonable, al deterioro de activos y a las provisiones y pasivos contingentes. En concreto los procedimientos específicos aplicados a este respecto se han basado en (*detallar procedimientos aplicados tales como: contrastes con valoraciones de terceros, expertos del auditor, recálculos de las estimaciones de la Dirección, consideración de hechos posteriores, obtención confirmaciones de abogados y asesores, desarrollo de nuestra propia expectativa...*)
- En la evaluación de la adecuada aplicación por parte de los Administradores en las cuentas anuales [*consolidadas*] del principio de empresa en funcionamiento, mediante discusiones con la Dirección de la Entidad, así como prestando una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- En nuestras pruebas sobre otras estimaciones contables, tales como [*incluir las estimaciones contables más significativas de acuerdo con lo detallado en la memoria de las cuentas anuales, y que no estén incluidas en los dos puntos anteriores*]. (*Detallar procedimientos*).
- Con carácter general, en la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida, cuestionando aquella que pudieran resultar contradictoria, identificación de indicadores de posible sesgo de la Dirección, considerando la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, y la fiabilidad e integridad de los documentos, de las respuestas de la Dirección y de cualquier otra información procedente de la Entidad [*o su Grupo*], de conformidad con lo requerido en el apartado b) del artículo 13.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

4. Evaluación de la importancia relativa

En el desarrollo de la auditoría hemos aplicado el concepto de importancia relativa, tanto en la planificación y ejecución de la auditoría, como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de la opinión expresada en el informe de auditoría.

En atención a lo indicado en la Norma Técnica de Auditoría sobre importancia relativa (NIA-ES 320), hemos determinado la importancia relativa para las cuentas anuales [y de las cuentas anuales consolidadas] de [nombre de la Entidad] tomadas en su conjunto del ejercicio finalizado el xx de xxxx de 20XX en MM miles de euros, equivalente al X% de [incluir la referencia o magnitud base o el "benchmark" utilizado] de la Entidad [y del Grupo] a dicha fecha [En caso de utilizar X% y/o benchmark diferentes para la Entidad Matriz y para el Grupo indicar]. Para la determinación de dicho importe, hemos considerado las circunstancias específicas de la Entidad [y el Grupo] y de la tipología de negocio de esta [de estos]. En este sentido, la magnitud base de las cuentas anuales [y de las cuentas anuales consolidadas] del ejercicio finalizado el xx de xx de 20XX utilizada para la determinación del nivel de importancia relativa se ha basado en el hecho de que [describir las circunstancias específicas tales como entidad cotizada; entidad con resultados normales; empresas en desarrollo; etc. así como otros factores a considerar en función de las necesidades de los usuarios de la información financiera].

En el siguiente cuadro se detallan los niveles de importancia relativa para las cuentas anuales [y las cuentas anuales consolidadas]:

	Importe miles/millones de euros	
	Entidad	Grupo
Importancia relativa para los estados financieros en su conjunto	---	---
Importancia relativa para la ejecución del trabajo	---	---
Umbral de incorrecciones claramente insignificantes (Ajustes individuales)	---	---

[En su caso] Para las siguientes categorías concretas de operaciones [o siguientes saldos de cuentas o informaciones] el nivel de importancia relativa se ha determinado no obstante en ZZ miles de euros atendiendo a [Detallar].

[En entornos consolidados] Para los siguientes componentes para los que la información financiera ha sido auditada o revisada como parte de la auditoría del Grupo la importancia relativa se ha determinado como se indica a continuación:

- ZZ miles de euros en [indicar el componente significativo] atendiendo a [Detallar].

Por último, hemos definido el umbral de incorrecciones claramente insignificantes en XXXX miles de euros que representa el X% de la importancia relativa global.

Al cierre del ejercicio se han reevaluado los niveles de importancia relativa no siendo necesaria su modificación [En caso de modificación incluir información sobre los nuevos niveles de materialidad].

5. Sucursales fuera de España

Las sucursales de la Entidad fuera de España han sido objeto del trabajo que se detalla a continuación:

País	Total Activos	Auditor	Alcance del trabajo	Existe carta de recomendaciones específica de control interno
---	---	---	---	---

La información disponible por la Entidad, le ha permitido homogeneizar, en sus aspectos significativos, los criterios de presentación y valoración contables aplicados por sus sucursales fuera de España con los aplicados en sus operaciones, de acuerdo con la normativa contenida en la CBE 4/2017 del Banco de España [y, o en su caso, con NIIF-UE]. En particular, se han homogeneizado los criterios para determinar la valoración de los instrumentos financieros y su deterioro, incluyendo las provisiones por riesgo de insolvencia, y por riesgo-país [excepto por ...].

En el desarrollo de nuestras actuaciones, no hemos tenido conocimiento de que ningún supervisor extranjero se haya dirigido a las sucursales de la Entidad [excepto por lo señalado en los escritos de fecha, emitiendo requerimientos relativos a]..

6. Resultados de la auditoría. Situación financiero patrimonial de la Entidad [y su Grupo]

6.1 Clasificación de ingresos y gastos:

En la Nota ____ de la memoria de las cuentas anuales se definen los criterios seguidos por la Entidad para el reconocimiento de sus ingresos y gastos.

Según se menciona al inicio del presente Informe, nuestro Informe de Auditoría de fecha _____ se emite sobre las cuentas anuales [y cuentas anuales consolidadas] de XXXXX, que comprenden: el balance a 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria [todos ellos consolidados], correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

En la aplicación de nuestros procedimientos de comprobación del reconocimiento de los ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio 20XX, no hemos observado la existencia de partidas que, constituyendo una desviación en cuanto a la normativa en vigor, que regula la contabilidad de la Entidad en España, representen importes que pudieran afectar en forma material a las cuentas anuales en su conjunto. En particular, hemos verificado que:

- a) la presentación de los ingresos y gastos ha sido razonable, de modo que no se han producido trasvases entre los distintos epígrafes de la cuenta de pérdidas y ganancias que tengan efectos materiales. [Habrá que dar a este epígrafe la redacción oportuna en cada caso, resumiendo las principales incidencias observadas].
- b) las correcciones de valor y los abonos y cargos a las cuentas de coberturas se han efectuado con las contrapartidas previstas en la normativa en vigor que regula la contabilidad de la Entidad en España, excepto por [detallar]:
- c) se ha producido el abono a resultados de los productos originados por los riesgos clasificados como dudosos, en base a su devengo.

6.2 Continuidad de las operaciones:

Uno de los objetivos en nuestra auditoría de las cuentas anuales [y *cuentas anuales consolidadas*] tomadas en su conjunto es concluir sobre si la utilización por parte de los Administradores de la Entidad [o *Entidad Dominante*] del principio contable de empresa en funcionamiento en la formulación de las cuentas anuales [y *cuentas anuales consolidadas*] es adecuada en función de las circunstancias. Como parte de nuestra auditoría de las cuentas anuales [*cuentas anuales consolidadas*], hemos concluido que el uso por parte de los Administradores de la Entidad [o *Entidad Dominante*] del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales [y *cuentas anuales consolidadas*] es adecuado.

[Para el caso de que se hayan identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y se haya concluido que no existe una incertidumbre material por lo que el informe de auditoría no contiene sección separada de "Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento" ni existe omisión de información en la memoria de las cuentas anuales a este respecto el auditor describirá los trabajos realizados y las conclusiones obtenidas. En particular, se hará mención a las comprobaciones del auditor, en su caso, del plan de negocio de la Entidad y de las principales hipótesis planteadas en el mismo.]

6.3 Ajustes y reclasificaciones no registrados:

Ajustes con efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias:

Considerando el contenido del apartado 4 de la Sección I, sobre Evaluación de la importancia relativa, el efecto neto total de los ajustes a las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro examen supone incrementar/reducir los resultados netos después de impuestos del ejercicio mostrados en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del ____% de dichos resultados.

A continuación, se detallan los ajustes identificados con una breve explicación de los mismos:

Partida afectada	Concepto	Importe	Explicación
---	---	---	---

Ajustes con efecto en patrimonio neto:

Considerando el contenido del apartado 3 de la Sección I, el efecto neto total de los ajustes a las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro examen supone incrementar/reducir el patrimonio al 31 de diciembre de 20XX mostrado en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del ____% de dicha magnitud.

A continuación, se detallan los ajustes identificados con una breve explicación de los mismos:

Partida afectada	Concepto	Importe	Explicación
---	---	---	---

Reclasificaciones que afectan a partidas de balance sin efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias ni en patrimonio neto:

En el siguiente cuadro se informa de las reclasificaciones identificadas:

Partida afectada	Concepto	Importe	Explicación
---	---	---	---

Conclusión:

Los ajustes y reclasificaciones indicados anteriormente han sido comunicados a la Comisión de Auditoría para su consideración [*en el caso de que haya ajustes que no afectan a resultados ni patrimonio u omisiones de información se deberá adaptar el contenido de esta frase incluyendo, junto con describir*]. En este sentido, en la carta de manifestaciones de la Entidad de fecha XX de XXX de XXXX, la Entidad [*o el Grupo*] nos ha manifestado que los Administradores han determinado que los efectos de dichas incorrecciones (incluidas las omisiones) son inmateriales, tanto individualmente como de manera agregada, para las Cuentas Anuales consideradas en su conjunto, motivo por el que no han procedido a su corrección. Asimismo, tras la evaluación realizada por nosotros hemos concluido que ni los ajustes ni las reclasificaciones indicados anteriormente dan lugar a diferencias que pueden considerarse como materiales ni individualmente ni en su conjunto, por lo que nuestro Informe de Auditoría de Cuentas de fecha _____ no incluye ninguna salvedad por los conceptos a los que hacen referencia los párrafos precedentes.

Por la propia naturaleza de algunas de las partidas analizadas en el curso de la auditoría, la cuantificación de su saldo por parte de los Administradores de la Entidad y [*en su caso*] de los ajustes anteriormente reseñados identificados por nosotros, no puede ser exacta al basarse en procesos estimativos, a pesar de haber aplicado en su determinación los procedimientos de auditoría considerados más convenientes en función de la naturaleza de cada una de las partidas analizadas.

6.4 Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales:

En la Nota X de la Memoria de las cuentas anuales auditadas, se describen los hechos posteriores de carácter significativo que han ocurrido entre el 1 de enero de 20X+1 y la fecha de formulación de las cuentas anuales [*y cuentas anuales consolidadas*] de la Entidad.

En el transcurso de nuestro trabajo hemos obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste a las cuentas anuales, o su revelación en éstas, se han reflejado adecuadamente en las cuentas anuales de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la Entidad.

7.Otras informaciones

7.1 Plusvalías y minusvalías no registradas y activos de cuantía significativa de carácter no funcional:

Existen partidas que, habiendo sido contabilizadas de acuerdo con la normativa vigente y sobre las que, por tanto, no procede efectuar ajustes en su valoración, dan lugar a la existencia de plusvalías y minusvalías latentes. El detalle preparado por los Administradores de tales plusvalías y minusvalías superiores a XXX miles de euros se incluye como Anexo I.

La Entidad tenía contabilizados determinados activos de cuantía significativa de carácter no funcional, por un importe superior a XXX miles de euros. El detalle de estos activos que nos han facilitado los Administradores se incluye como Anexo II.

7.2 Resultados no recurrentes:

Durante el ejercicio auditado, la Entidad ha efectuado algunas transacciones singulares, reestructuraciones, contingencias, etc. En el detalle preparado por los Administradores de las transacciones con resultados no recurrentes significativas se incluyen, entre otros, “Deterioro del valor o reversión del deterioro del valor de activos no financieros”, “Ganancias o pérdidas al dar de baja en cuentas activos no financieros y participaciones, netas” y “Ganancias o pérdidas procedentes de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos clasificados como mantenidos para la venta no admisibles como actividades interrumpidas” tal y como se detalla en el Anexo III.

Se ha analizado la información incluida en dicho Anexo III y de las pruebas realizadas en el contexto de la auditoría [no] se han puesto de manifiesto diferencias significativas [*Describir en su caso*].

SECCIÓN II: información detallada de las cuestiones principales de la auditoría

En desarrollo de la información facilitada, en su caso, sobre estas cuestiones en el informe de Auditoría, a continuación, se explica con más detalle los trabajos realizados.

1. Clasificación y valoración de los instrumentos financieros

1.1 Criterios de clasificación:

En la Nota XX de la Memoria se describen los criterios aplicados por la Entidad para la clasificación y contabilización de cada una de las siguientes carteras de activos y pasivos financieros: a) activos y pasivos financieros mantenidos para negociar; b) otros activos y pasivos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias; c) activos financieros a valor razonable con cambios en otro resultado global; y d) activos y pasivos financieros a coste amortizado.

1.2 Clasificación y valoración de los activos financieros:

Hemos efectuado comprobaciones sobre la aplicación de la definición de los distintos modelos de negocio a la cartera de activos financieros de la Entidad. En dicho análisis, se han detectado XX activos financieros que no se gestionaban de acuerdo con el modelo de negocio y las características de sus flujos de efectivo contractuales, identificando las siguientes reclasificaciones entre las distintas carteras:

31-12-20XX miles/millones de euros			
Cartera inicial	Cartera final	Importe	Impacto en PN
---	---	---	---
---	---	---	---

Por su parte, también hemos analizado la evaluación de la Entidad de que los flujos se corresponden con «solo pagos de principal e intereses», realizando para ello el siguiente trabajo: [Describir]. En dicho análisis, se han identificado las siguientes reclasificaciones por instrumentos de deuda:

31-12-20XX miles/millones de euros				
	Cartera inicial	Cartera final	Importe	Impacto en PN
Operaciones reclasificadas por el auditor	---	---	---	---
	---	---	---	---
	---	---	---	---
	---	---	---	---
	---	---	---	---

Asimismo, para la evaluación de la estimación del valor razonable de los activos financieros que forman parte de las carteras descritas anteriormente que se valoran a valor razonable, hemos realizado una muestra de XX activos financieros por importe total de XXX

miles/millones de euros, de acuerdo con el criterio de selección XXX [Describir el criterio]. En concreto, los activos analizados cuya valoración ha dado lugar a la identificación de ajustes por parte del auditor, se detallan a continuación:

31-12-20XX miles/millones de euros				
Activos	Nivel del activo (1, 2 o 3)	Contabilización de la entidad	Ajuste del auditor	Impacto en PN
---	---	---	---	---
---	---	---	---	---
---	---	---	---	---

En el análisis de la estimación del valor razonable, para la que se ha analizado el método de valoración aplicado, así como la propia valoración [Describir], los principales ajustes que hemos propuesto se deben a los siguientes motivos [Describir].

2. Coberturas de pérdidas por riesgo de crédito

2.1 Introducción

Como parte de la auditoría de las cuentas anuales, hemos analizado las necesidades de correcciones de valor para la cobertura de pérdidas por riesgo de crédito de la Entidad.

El Anexo IV recoge un listado, de mayor a menor importe, de todos los expedientes que se han analizado para la efectuar nuestras pruebas sobre las coberturas de pérdidas por riesgo de crédito, que se desglosan en los siguientes puntos.

Nuestro análisis ha incluido las siguientes pruebas de controles y sustantivas:

Pruebas de controles	Descripción
---	---
---	---
Pruebas sustantivas	Descripción
---	---
---	---

Estas correcciones de valor se han determinado por aplicación de lo preceptuado en la normativa en vigor que aplica a la Entidad. Como consecuencia de los trabajos de auditoría, al 31 de diciembre de 20XX, se han identificado las siguientes diferencias significativas entre los importes estimados por la Entidad y los importes estimados por los auditores:

	31-12-20XX importe en miles/millones de euros			
	Grupo Homogéneo de Activos	Cobertura estimada por la entidad	Cobertura estimada por el auditor	Diferencia
Normal	---	---	---	---
	---	---	---	---
Normal en vigilancia especial	---	---	---	---
	---	---	---	---
Dudoso	---	---	---	---
	---	---	---	---

Adicionalmente, hemos analizado las políticas de la Entidad para identificación de las operaciones como de riesgo de crédito bajo, de acuerdo con el apartado 16 de la Norma 29 de la Circular 4/2017 del Banco de España y, para la comprobación de dicha metodología, hemos realizado una muestra de XX operaciones, por un importe total de XXX miles/millones de euros que suponen un XX% del total de las operaciones consideradas como de riesgo de crédito bajo. Como consecuencia de dicho análisis, hemos identificado XX operaciones, por un importe total de XXX miles/millones de euros, que deberían dejar de considerarse como de riesgo de crédito bajo.

2.2 Movimientos en la clasificación de las operaciones por riesgo de crédito

2.2.1 Movimientos del ejercicio entre las distintas categorías

La nota XX de la memoria correspondiente al ejercicio 20XX detalla los movimientos entre las distintas categorías clasificadas [*stages o fases*] en función de su riesgo de crédito.

Para el análisis de dichos movimientos se han realizado las siguientes pruebas:

- El análisis de una muestra de XX expedientes por un importe total de XXX miles/millones de euros.
- El análisis de una muestra de XX expedientes por un importe total de XXX miles/millones de euros de operaciones que han modificado su clasificación en el ejercicio de fase III (riesgos clasificados en la categoría de dudosos) a fase II (riesgos clasificados en la categoría de normal en vigilancia especial) / fase I (riesgos clasificados en la categoría de normal).
- El análisis de una muestra de XX expedientes por un importe total de XXX miles/millones de euros de operaciones que han modificado su clasificación en el ejercicio de fase II a fase I.
- Hemos comprobado que las operaciones con impagos superiores a 30 días están clasificadas en fase II.
- Hemos comprobado que las operaciones con impagos superiores a 90 días están clasificadas en fase III.
- [Describir]

Como consecuencia de dicho análisis se han identificado las siguientes reclasificaciones de las operaciones (sin conclusiones extrapoladas) que, de acuerdo con los criterios establecidos en el marco contable aplicable, deberían haber estado clasificadas en otra categoría:

Reclasificación de	Nº de operaciones	Importe en miles de euros
Normal a Normal en Vigilancia Especial (NVE)	---	---
Normal a Dudoso	---	---
NVE a Dudoso	---	---
NVE a Normal	---	---
Dudosos a NVE	---	---
Dudosos a Normal	---	---

2.2.2 Análisis del incremento significativo de riesgo de crédito desde la concesión

Hemos seleccionado una muestra de XX operaciones, por un importe de XXX miles/millones de euros, para analizar la adecuada clasificación de las operaciones en la categoría de normal en vigilancia especial, como consecuencia de que se haya producido un incremento significativo del riesgo de crédito desde la concesión de la operación. En especial, la aplicación, de la presunción relativa a la existencia de importes vencidos con más de 30 días de antigüedad, que se hayan refutado o no. En los casos en los que se ha refutado, se ha comprobado que la justificación está documentada y es coherente con las políticas contables de la Entidad.

Adicionalmente, la Entidad ha incluido en sus políticas contables una lista de los factores utilizados para identificar si se ha producido un incremento significativo del riesgo de crédito desde la concesión de la operación. Los factores utilizados por la Entidad y su consideración como indicadores, presunciones refutables o factores automáticos de clasificación en normal en vigilancia especial son los siguientes:

Factores	Efectos vinculantes
Cuantitativos	

Cualitativos	

Las pruebas realizadas en relación a la correcta clasificación de las operaciones en la categoría de normal en vigilancia especial, como consecuencia de que se haya producido un incremento significativo del riesgo de crédito desde la concesión de la operación han sido las siguientes [*Describir*]:

De los procedimientos realizados se ha detectado [*en su caso*] una clasificación errónea de XX operaciones, por un importe de XXX miles/millones de euros, que ha dado lugar a la identificación de la correspondiente reclasificación [*adaptar en su caso*].

2.2.3 Análisis de los eventos de incumplimiento

Asimismo, se ha seleccionado una muestra de XX operaciones, por un importe de XXX miles/millones de euros, para analizar la adecuada clasificación de las operaciones en la categoría de dudoso, como consecuencia de que se haya producido un evento de incumplimiento. En especial, la aplicación de la presunción relativa a la clasificación en dudoso cuando existen importes vencidos con más de 90 días de antigüedad. En los casos en los que se ha refutado dicha presunción, se ha comprobado que la justificación está documentada y es coherente con las políticas contables de la Entidad.

Adicionalmente la Entidad ha incluido en sus políticas contables una lista de los factores utilizados para identificar si se ha producido un evento de incumplimiento y si son indicadores, presunciones refutables o factores automáticos de clasificación en dudoso:

Factores	Efectos vinculantes
Cuantitativos	

Cualitativos	

Las pruebas realizadas en relación a la correcta clasificación de las operaciones en la categoría de dudoso, como consecuencia de que se haya producido un evento de incumplimiento desde la concesión de la operación han sido las siguientes:

De los procedimientos realizados se ha detectado [*en su caso*] una clasificación errónea de los XX operaciones, por un importe de XXX miles/millones de euros, que ha dado lugar a la identificación de la correspondiente reclasificación [*adaptar en su caso*].

2.2.4 Efecto arrastre en las operaciones clasificadas como dudosas

Hemos analizado la aplicación del «efecto arrastre», por el que todas las operaciones de un titular se clasificarán como dudosas cuando las operaciones con importes vencidos con más de noventa días de antigüedad sean superiores al 20% de los importes pendientes de cobro. Para ello hemos seleccionado una muestra de XX operaciones, por un importe total de XXX miles/millones de euros. En la misma hemos analizado que el cálculo se haya realizado de acuerdo a lo establecido por el punto 112 del Anejo 9 de la CBE 4/2017 [*Describir si se han realizado otros procedimientos alternativos al muestreo*].

En base al trabajo realizado se han identificado las siguientes diferencias significativas en el cálculo [*Describir*], lo que da lugar a la reclasificación de XX operaciones, por un importe total de XXX miles/millones de euros.

2.3 Cobertura por riesgo de crédito estimada de manera individualizada

Para la evaluación de las coberturas de pérdidas por riesgo de crédito estimadas de manera individualizada por la Entidad, hemos analizado la metodología de estimación de la Entidad [Describir], así como el procedimiento definido por la Entidad para delimitar el perímetro de análisis individualizado [Describir], que se realiza con una periodicidad de XX. Para la comprobación de la aplicación de dicha metodología, hemos seleccionado una muestra de XX prestatarios y sus avalistas en base a los siguientes criterios:

a) Riesgos clasificados como normales en vigilancia especial: para esta categoría, hemos analizado un total de XX expedientes con el desglose que se indica a continuación:

- [Describir]...

b) Riesgos clasificados como dudosos: para esta categoría, hemos analizado un total de XX expedientes con el desglose que se indica a continuación:

- [Describir]...

Una vez descrita la muestra analizada, en la siguiente tabla, se adjunta un resumen con los resultados de la verificación realizada:

31-12-XX millones de euros	Cobertura estimada por la Entidad	Cobertura estimada por el auditor	Diferencia
Riesgos normales en vigilancia especial	---	---	---
Riesgos dudosos	---	---	---

En concreto, se detallan, con un nivel más de desglose, las operaciones que han sido estimadas de manera colectiva cuando en base al marco contable aplicable y a las propias políticas de la Entidad, deberían haber sido objeto de estimación individualizada.

31-12-XX millones de euros	Importe	Cobertura estimada por la Entidad	Cobertura estimada por el auditor	Diferencia
Riesgos normales en vigilancia especial	---	---	---	---
Riesgos dudosos	---	---	---	---

[Completar en su caso] Las incidencias significativas identificadas en las metodologías de estimación individualizada que han sido objeto de revisión han sido las siguientes:

2.4 Cobertura por riesgo de crédito estimada de manera colectiva

[Adaptar todo este apartado para el caso de entidades que solamente aplican soluciones alternativas].

Para la evaluación de las coberturas de pérdidas por riesgo de crédito estimadas de manera colectiva por la Entidad, hemos analizado las metodologías [*en su caso*] desarrolladas por la misma [*Describir*] y, para la comprobación de la aplicación de las mismas, hemos realizado el trabajo que se detalla a continuación:

2.4.1 Comprobación de la calidad de los datos

Para cada una de las categorías de riesgos (normal, vigilancia especial y dudoso) hemos analizado un total de XX expedientes comprobando la coherencia de la información sobre los atributos que se detallan a continuación:

- Clasificación contable.
- Segmento de riesgo.
- Tipo de garantía de acuerdo con la tasación.
- Valor de las garantías según tasaciones.
- Parámetros de riesgo de probabilidad de incumplimiento (en adelante por sus siglas en inglés PD) y de pérdida por deterioro (en adelante por sus siglas en inglés LGD) aplicados a la operación de conformidad con el segmento de riesgo al que pertenece [*adaptar en caso de soluciones alternativas para confirmar que se han aplicado los porcentajes que indica la CBE 4/2017*].
- ---

Una vez descrita la muestra analizada, se han identificado las siguientes incidencias significativas [*Describir*]:

2.4.2 Otras revisiones

Se ha comprobado [*Describir el alcance de la muestra*] que la Entidad, para la estimación colectiva de las coberturas ha desarrollado metodologías internas, en determinados segmentos, ha aplicado simultáneamente sus propias metodologías internas y las soluciones alternativas contenidas en el Anejo 9 de la CBE 4/2017, por carecer de información suficiente para los riesgos clasificados como «normales»; o, por aplicación del principio de simplicidad en cualquier categoría («normal, normal en vigilancia especial o dudoso»), según el detalle que se presenta a continuación:

	Segmentos	Importe	% Metodologías Internas	% Soluciones Alternativas
Riesgos Normales	---	---	---	---
	---	---	---	---
Riesgos normales en vigilancia especial	---	---	---	---
	---	---	---	---
Riesgos dudosos por morosidad	---	---	---	---
	---	---	---	---
Riesgos dudosos por razones distintas a la morosidad	---	---	---	---
	---	---	---	---

Se ha comprobado que la justificación documentada por la Entidad para la utilización de ambas soluciones es adecuada y, que, en ningún caso, la utilización de soluciones alternativas

se debe a un hecho distinto de la falta de información suficiente para desarrollar dichas metodologías internas en el segmento determinado o por la aplicación del principio de simplicidad. Asimismo, en los casos en los que el porcentaje del segmento al que se le han aplicado las soluciones alternativas ha superado el 25%, se ha analizado su razonabilidad, sin haber identificado incidencias significativas [*adaptar en caso de que se hayan identificado incidencias significativas y describir en su caso*].

[En el caso de que apliquen soluciones alternativas para las estimaciones colectivas de coberturas]

Adicionalmente, se ha comprobado el cálculo realizado por la Entidad para la estimación colectiva de coberturas, mediante la aplicación de (i) los segmentos y (ii) porcentajes de cobertura sobre los importes no cubiertos con garantías eficaces, indicados en las soluciones alternativas publicadas por el Banco de España, por no haber desarrollado la Entidad, metodologías internas que cumplan con los puntos 60 a 67 requeridos por la CBE 4/2017.

Una vez hemos finalizado la comprobación mencionada, en la siguiente tabla, se adjunta un resumen con los resultados de la verificación realizada, en relación con la estimación de las coberturas colectivas por riesgo de crédito:

31-12-XX millones de euros	Coberturas estimadas por la entidad	Coberturas estimadas por el auditor	Diferencia
Riesgos normales	---	---	---
Riesgos normales en vigilancia especial	---	---	---
Riesgos dudosos	---	---	---

2.5 Análisis de las metodologías internas de estimación colectiva

[Eliminar todo este apartado para el caso de entidades que solamente aplican soluciones alternativas].

2.5.1 Análisis de los parámetros que integran las metodologías de estimación

En el marco de nuestra auditoría, hemos revisado los siguientes modelos internos utilizados por la Entidad [*o su Grupo*] en la estimación de las coberturas por insolvencias de la cartera crediticia:

[Incluir detalle de los modelos que han sido revisados en el marco de la auditoría, tanto de PD, como de LGD o EAD, o cualquier otro tipo de modelo para el cálculo de parámetros que influyan en el cálculo de las coberturas por insolvencias]

La Entidad [*o su Grupo*] emplea estos modelos internos para estimar las coberturas de insolvencias de unas exposiciones totales de XXX miles de euros, con unas coberturas de XXX miles de euros, que suponen un XX% y XX% del saldo bruto total y de las coberturas totales de las carteras de inversión crediticia en los que la Entidad [*o su Grupo*] aplica metodologías internas de estimación colectiva, respectivamente.

Los principales procedimientos de auditoría efectuados para revisar cada uno de los componentes significativos de los modelos son los siguientes:

<i>[Ejemplo de cuadro a incorporar en este apartado para la descripción de los procedimientos realizados por el auditor, que deberá adaptarse a cada caso concreto]</i>	
Área de revisión	Procedimientos de auditoría realizados
Datos de entrada del modelo Del que: PD LGD EAD Rating [Otros]	[Describir trabajo realizado]
Compliance general del modelo	[Describir trabajo realizado]
Periodo histórico de observación	[Describir trabajo realizado]
Segmentación y capacidad discriminante	[Describir trabajo realizado]
Vida esperada estimada de las operaciones	[Describir trabajo realizado]
Efecto de forward-looking, incluyendo la consistencia de los datos, los modelos econométricos y la ponderación de escenarios	[Describir trabajo realizado]
Motor de cálculo	[Describir trabajo realizado]
Otros aspectos	[Indicar en su caso y describir trabajo realizado]

Como resultado de estos procedimientos de auditoría no se han identificado deficiencias significativas ni incorrecciones que puedan calificarse como materiales de acuerdo con los criterios definidos en el apartado 4 de este informe complementario. *[En caso contrario, describir dichas deficiencias identificando el área de revisión de las indicadas en la tabla anterior. En caso de deficiencias en los datos de entrada del modelo, especificar los parámetros afectados].*

[En caso de identificar diferencias significativas] Como consecuencia del análisis de los parámetros y la información utilizada por la Entidad para la calibración de sus estimaciones, se han observado las siguientes diferencias significativas entre la cobertura estimada por la Entidad *[o su Grupo]* y la estimada por el auditor.

31-12-XX miles/millones de euros	Importe	Cobertura estimada por la entidad	Cobertura estimada por el auditor	Diferencia

Riesgos normales	---	---	---	---
Riesgos normales en vigilancia especial	---	---	---	---
Riesgos dudosos	---	---	---	---

2.5.2 Procesos de comparación con referencias alternativas (benchmarking)

Se ha comprobado que la Entidad ha realizado ejercicios de comparación y referencia con las soluciones alternativas de la CBE 4/2017 y que dicho contraste ha sido presentado en el Estado FI-131.5.

[En el caso de que la Entidad haya realizado un ejercicio de comparación con una referencia diferente a las soluciones alternativas de la CBE 4/2017 describir qué ha hecho la Entidad y qué fuentes de información ha utilizado y el resultado de dicho ejercicio]

[En el caso de que el auditor, en atención de la NIA-ES 500, haya realizado un ejercicio de comparación describir qué fuentes de información ha utilizado y el resultado de dicho ejercicio].

Hemos comprobado que la Entidad ha evaluado las divergencias observadas y [en su caso] hemos sido informados que han tomado las siguientes medidas [Describir].

2.5.3 Procesos de contraste frente a pérdidas observadas (backtesting)

Para los modelos revisados por el auditor, se ha verificado que la Entidad ha realizado un contraste de las pérdidas crediticias estimadas con las pérdidas reales efectivamente observadas en las operaciones [En caso contrario, indicar los modelos para los que no se ha realizado]. [En su caso] En los casos que se indican a continuación, se ha producido una desviación superior al umbral definido por la Entidad (X%) respecto a las pérdidas reales.

Clasificación	Grupos homogéneos de activos	Cobertura estimada	Cobertura necesaria observada	%
Riesgos normales	---	---	---	---
	---	---	---	---
Riesgos normales en vigilancia especial	---	---	---	---
	---	---	---	---
Riesgos dudosos	---	---	---	---
	---	---	---	---

Asimismo, la Entidad ha realizado un contraste de los parámetros utilizados para la estimación colectiva de las coberturas. Se han producido desviaciones superiores al umbral definido por la Entidad (X%) en los siguientes parámetros [si utilizan otros parámetros indicarlos en el cuadro] y modelos:

Clasificación	Grupos homogéneos de activos	Desviaciones en PD	Desviaciones en LGD	Desviaciones en EAD*
Riesgos Normales	---	---	---	---

	---	---	---	---
Riesgos normales en vigilancia especial	---	---	---	---
	---	---	---	---
Riesgos dudosos	---	---	---	---
	---	---	---	---

* Exposición al impago (en adelante, por sus siglas en inglés, EAD)

Hemos comprobado que la Entidad ha tenido en cuenta las desviaciones observadas y [*en su caso*] ha tomado las siguientes medidas [*Describir*].

Hemos analizado la razonabilidad de dichas desviaciones y, en consecuencia, se le han transmitido a la Entidad las siguientes consideraciones [*Describir*].

[*O bien*] No se han detectado desviaciones significativas en los parámetros respecto a los ejercicios de backtesting realizados por la Entidad [*o su Grupo*].

2.6 Devengo de intereses en las operaciones clasificadas como dudosas

Hemos analizado el devengo de las operaciones clasificadas como dudosas por morosidad. Para ello hemos realizado las siguientes pruebas [*Describir*].

En nuestro análisis hemos comprobado que la Entidad está realizando dicho devengo en todos sus aspectos materiales, según lo indicado en la normativa aplicable.

De las pruebas realizadas [*no*] se han puesto de manifiesto diferencias significativas [*Describir en su caso*].

2.7 Antigüedad de las operaciones clasificadas como dudosas

Las operaciones clasificadas como dudosas a 31 de diciembre de 20XX suman un total de XXX miles/millones de euros. Se han realizado las siguientes pruebas para comprobar la antigüedad de las operaciones [*Describir*]. De acuerdo con la información facilitada por la Entidad a continuación se recoge el siguiente cuadro sobre la antigüedad de las operaciones en función de si están o no garantizadas:

Volumen de operaciones* a 31-12-20XX miles/millones de euros								
	0-1 años	1-2 años	2-3 años	3-4 años	4-5 años	5-6 años	6-7 años	> 7 años
Exposiciones con garantía								
Exposiciones sin garantía								

* Saldo vivo a la fecha

De las pruebas realizadas se han puesto de manifiesto las siguientes diferencias significativas [*Describir*].

2.8 Venta de operaciones clasificadas como dudosas

En base a la información recibida, la Entidad ha realizado la venta de operaciones dudosas con un valor neto contable de XX miles de euros, generando un beneficio/ pérdida por importe de XX miles de euros.

Hemos analizado las siguientes ventas producidas en el ejercicio de activos clasificados como dudosos por un importe total de XXX miles/millones de euros. Para estas ventas, se ha analizado su valor neto contable antes de la venta, su precio de venta (% sobre el valor contable), los criterios aplicados para su baja de balance y el impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, según se indica en la siguiente tabla:

Ejercicio 20XX miles/millones de euros				
Activos vendidos	Fecha de venta	Valor neto contable	Precio de venta	Impacto en PyG
---	---	---	---	---
---	---	---	---	---
---	---	---	---	---

En el análisis de dichas ventas no se han puesto de manifiesto incorrecciones significativas [adaptar y describir en caso contrario].

2.9 Pase a fallidos

En base a la información facilitada por la Entidad, a lo largo del ejercicio se han pasado a fallidos un total de XXX miles/millones de euros. En el siguiente cuadro se detallan los movimientos realizados en el ejercicio:

Ejercicio 20XX miles/millones de euros			
Saldo inicial	Entradas	Salidas	Saldo final
---	---	---	---

Para su análisis hemos realizado las siguientes pruebas [Describir].

En este análisis se han puesto de manifiesto las siguientes diferencias significativas [Describir].

2.10 Refinanciaciones

En relación con las operaciones refinanciadas/reestructuradas, hemos comprobado XX operaciones refinanciadas/reestructuradas, por un importe de XXX miles/millones de euros, que supone un X% sobre el total de operaciones refinanciadas/reestructuradas al 31 de diciembre de 20XX. Asimismo, hemos analizado XX operaciones que han dejado de ser consideradas como refinanciadas/reestructuradas (*en adelante curadas*) durante el ejercicio 20XX, por un importe total de XXX miles/millones de euros, que supone un X% del total de curas aplicadas por la Entidad en dicho ejercicio. En el Anexo V, se recoge un listado con las operaciones curadas analizadas.

Para dicha muestra, hemos analizado la aplicación de lo dispuesto por el Anejo 9 de la Circular 4/2017 del Banco de España, para la clasificación de las operaciones refinanciadas/reestructuradas y se han detectado las siguientes inconsistencias o errores significativos [Describir].

En la siguiente tabla, se muestra un resumen de las reclasificaciones identificadas:

31-12-20XX miles/millones de euros		
Operaciones	Importe	Reclasificaciones a riesgo dudoso identificadas
Refinanciaciones o reestructuraciones analizadas	---	---
<i>De las cuales clasificadas como dudosas</i>	---	---
<i>De las cuales clasificadas como normal en vigilancia especial</i>	---	---

2.11 Análisis de las garantías

A 31 de diciembre de 20XX la Entidad tiene registrados un total de XX operaciones, por un importe total de XXX miles/millones de euros que cuentan con una garantía. Hemos realizado una muestra de XX garantías, por un importe total de XXX miles/millones de euros, con el siguiente desglose:

31-12-20XX miles/millones de euros		
Tipo de garantía	Importe	% Total
Viviendas terminadas	---	---
Oficinas y locales comerciales y naves polivalentes	---	---
Resto de edificios terminados	---	---
Suelo urbano y urbanizable ordenado	---	---
Resto de bienes inmuebles	---	---
Garantías pignoraticias sobre instrumentos financieros	---	---
Otras garantías reales	---	---
Garantías personales	---	---

Hemos realizado pruebas de análisis de la valoración de garantías de la Entidad, entre las cuales, se ha comprobado la existencia de una tasación de dichas garantías [detallar errores en su caso], se ha analizado si su impacto en la valoración de los riesgos se ha realizado siguiendo los requisitos establecidos en el Anejo 9 de la CBE 04/2017 [detallar errores en su caso] y se ha contrastado la adecuación del periodo de permanencia de las mismas en las bases de datos de garantías, a efectos de actualización de su valoración [detallar errores en su caso], como consecuencia del trabajo realizado se han detectado XX valoraciones desactualizadas en más de X meses por importe de XXX miles/millones de euros.

[Añadir en caso de ser aplicable] A continuación se incluye un resumen del número de valoraciones de garantías inmobiliarias realizadas por métodos automatizados de valoración,

el porcentaje de estas sobre el total de valoraciones incluidas en la muestra, y el detalle de aquellas que han sido identificadas en el proceso de auditoría, dado que han sido valoradas por métodos automatizados de valoración, y no cumplen con los requisitos del punto 78 del Anejo 9 de la CBE 4/2017.

	Número	%	Importe	%
Tasaciones completas OM ECO/805/2003	---	---	---	---
Métodos Automatizados de Valoración	---	---	---	---
- De las que: <i>No cumplen requisitos</i>	---	---	---	---

Asimismo, se ha comprobado, como parte de las políticas de valoración de garantías inmobiliarias de la Entidad, la pertinencia de los descuentos aplicados sobre el valor de referencia [*valor de tasación o método automatizado de valoración*], que indica la CBE 4/2017, a efectos de calcular el importe a recuperar de las garantías inmobiliarias, para el cálculo de las coberturas de pérdidas por riesgo de crédito. Para ello, la Entidad [*en su caso*] ha desarrollado sus propias metodologías en función de su experiencia de ventas. Dichas metodologías se ajustan, en todos los aspectos significativos, a los requisitos establecidos por el anejo 9 de la CBE 4/2017, para la valoración de las garantías [*En caso contrario describir las deficiencias de la metodología empleada*].

Para las garantías inmobiliarias que forman parte de la muestra, se ha contrastado que los porcentajes de descuento estimados por la Entidad [*en su caso*] se han aplicado correctamente sobre los valores de referencia.

Ejercicio 20XX miles/millones de euros <i>[Adaptar descripciones]</i>	Valor de referencia	Descuento estimado	Descuento aplicado	Descuentos generales punto 138
Viviendas terminadas	---	---	---	---
Oficinas y locales comerciales y naves polivalentes	---	---	---	---
Resto de edificios terminados	---	---	---	---
Suelo urbano y urbanizable ordenado	---	---	---	---
Resto de bienes inmuebles				

De este análisis se han detectado las siguientes diferencias significativas [*Describir*].

2.12 Cobertura por riesgo-país

A 31 de diciembre de 20XX hay un total de XX operaciones, por un importe total de XXX miles/millones de euros a las que se les ha aplicado una cobertura de pérdidas por riesgo país. [*en caso de ser relevante añadir: Para el análisis de estas coberturas, hemos realizado una muestra de XX operaciones, que suman un total de XXX miles/millones de euros. En la*

verificación del saldo de esta cuenta, hemos comprobado que se han aplicado los criterios contenidos en el Anejo 9 de la CBE 4/2017 que pudieran afectar de manera significativa, tanto a la clasificación de las operaciones [Describir en su caso si se ha producido alguna diferencia significativa], como a la estimación de las coberturas.

En la siguiente tabla se recoge un resumen de las operaciones analizadas, con las diferencias significativas [en su caso] entre las coberturas estimadas por la entidad y las estimadas por el auditor:

31-12-20XX miles/millones de euros					
País	Grupo	Total riesgo	Cobertura estimada por la entidad	Cobertura estimada por el auditor	Diferencia
---	---	---	---	---	---
---	---	---	---	---	---
---	---	---	---	---	---

Las principales diferencias significativas en cuanto a la estimación de las coberturas se deben a [Describir]].

3. Activos adjudicados o recibidos en pago de deudas

A 31 de diciembre de 20XX la Entidad tiene registrados un total de XX inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas, por un importe total de XXX miles/millones de euros. Hemos efectuado nuestras pruebas sobre una muestra de XX inmuebles por un importe total de XXX miles/millones de euros. El Anexo VI recoge un listado de los activos analizados. En la siguiente tabla, se muestra un desglose de los inmuebles adjudicados de la Entidad, clasificados en las distintas partidas que los recogen, con detalle de los incluidos en la muestra analizada.

31-12-20XX miles/millones de euros				
Clasificación contable	Importe en balance		Muestra	
	Total	%	Total	%
Activos no corrientes mantenidos para la venta (ANCMV)	---	---	---	---
Inversiones inmobiliarias	---	---	---	---
Existencias	---	---	---	---
TOTAL				

Se ha analizado el modo en el que la Entidad [o del Grupo] ha realizado la estimación en función del cumplimiento de la política de valoración de los activos adjudicados o recibidos en pago de deudas aprobada por la Entidad. En concreto, nuestras comprobaciones se han centrado en la adecuación de la metodología de valoración, como su correcta actualización; la estimación de los ajustes necesarios a la misma para llegar a su valoración final; y, en su caso, la estimación del deterioro, que habrían dado lugar a las siguientes diferencias significativas:

	Contabilizado por la	Diferencia	%
--	----------------------	------------	---

	Entidad	estimada por el auditor	
ANCMV	---	---	---
Inversiones Inmobiliarias	---	---	---
Existencias	---	---	---

En nuestras comprobaciones se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias significativas en cada uno de los procesos analizados [*Describir*].

Durante el ejercicio se han producido un total de XX de ventas de inmuebles por importe de XXX miles/millones de euros. Para la comprobación de dichas ventas se ha seleccionado una muestra de XX inmuebles, por un importe total de XXX miles/millones de euros. En la siguiente tabla se recogen los principales datos de las ventas de inmuebles analizadas.

Ejercicio 20XX miles/millones de euros	Valor neto contable	Precio de venta	Valor de referencia	% Descuento sobre el valor de referencia	Costes de venta % sobre valor de referencia
ANCMV		---	---	---	---
Inversiones inmobiliarias		---	---	---	---
Existencias		---	---	---	---

Para la muestra anterior, se ha analizado la evidencia documental de la misma y la justificación de que los descuentos aplicados sobre dicho valor de referencia sigan las políticas de valoración de la Entidad [*o de su Grupo*] y estén basados en la experiencia de ventas de esta en inmuebles similares. Además, se ha comprobado que se haya producido efectivamente la transferencia del control del inmueble. Se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias significativas [*Describir*].

4. Provisiones y riesgos legales

4.1 Provisiones por pensiones

A 31 de diciembre de 20XX la Entidad tiene registradas provisiones por pensiones, por un importe total de XXX miles/millones de euros. Se ha analizado el estudio actuarial aportado por la Entidad, la idoneidad de los métodos empleados [*Describir la verificación realizada, o en su caso, las pautas de nuestro propio análisis de contraste*]. Adicionalmente, hemos comprobado la razonabilidad de las hipótesis empleadas y hemos realizado pruebas selectivas para verificar los datos referentes al censo de población incluido en el estudio. Hemos seleccionado una muestra de ____ personas incluidas en el censo de personal activo y de ____ personas incluidas en el censo de personal pasivo, verificando para todos los casos la corrección de los datos personales y las condiciones salariales a considerar en el estudio

actuarial, comprobando que el total de los beneficiarios está incluido en el estudio actuarial. En el apartado ... de la Memoria se detallan las características de las obligaciones del Fondo.

En dicha comprobación, se han puesto de manifiesto [*en su caso*] las siguientes diferencias significativas:

Colectivo	Importe (31 de diciembre de 20XX) (miles/millones de €)	Diferencias observadas
---	---	---
---	---	---
---	---	---

[*En el caso de cuentas consolidadas, se indicarán los sistemas utilizados para determinar las provisiones en el caso de entidades dependientes con saldos significativos y el alcance de los trabajos realizados por el auditor principal en función de las distintas actuaciones solicitadas a los auditores de los componentes significativos*].

4.2 Provisiones por riesgos legales

A 31 de diciembre de 20XX la Entidad tiene registradas provisiones por riesgos legales, por un importe total de XXX miles/millones de euros. Se han efectuado comprobaciones sobre las provisiones contabilizadas a la fecha de cierre, por un importe total de XXX miles/millones de euros. En la comprobación efectuada, se ha considerado la probable salida de fondos asociada a dichas provisiones, que da lugar a su reconocimiento y se ha determinado la existencia de un [*exceso o déficit*] de XXX miles/millones de euros en su determinación.

En la siguiente tabla se muestra un detalle de las provisiones constituidas en el ejercicio analizadas:

31-12-20XX miles/millones de euros		
Concepto	Importe	Déficit / Exceso [<i>en su caso</i>]
---	---	---
---	---	---

Como resultado de dichas revisiones hemos detectado (en su caso) las siguientes diferencias significativas [*Describir*].

Por su parte, se han analizado aquellos pasivos contingentes desglosados por la Entidad [*o el Grupo*] en la nota XX de la memoria de las cuentas anuales [*consolidadas*], que no han dado lugar al registro de una provisión, por no ser probable que se tenga que atender a dicha obligación.

Como resultado de nuestro trabajo hemos detectado [*en su caso*] las siguientes diferencias significativas [*Describir*].

5. Combinaciones de negocios y consolidación

[Cambiar título por “Combinaciones de negocio y otros aspectos” en caso de que no se formulen cuentas anuales consolidadas por parte de la Entidad]

5.1. Combinaciones de negocio

[En caso de que no haya combinaciones de negocio durante el ejercicio auditado, se dejará este apartado y se explicará que no han tenido lugar este tipo de operaciones]

Durante el ejercicio 20XX han tenido lugar las siguientes combinaciones de negocio que afectan a las cuentas anuales *[consolidadas]* de la Entidad *[o de su Grupo]*:

- *[Describir]*
- *[Describir]*
- *[...]*

[Incluir la información que aparece a continuación solamente para las combinaciones de negocio que sean significativas desde el punto de vista de auditoría, utilizando los criterios de importancia relativa explicados en el apartado 4 de la sección I]

Hemos verificado que el tratamiento contable aplicado por la Entidad *[o su Grupo]* a las combinaciones de negocio relativas a XXX, XXX y XXX, es razonable conforme al marco de información financiera que resulta de aplicación *[hacer referencia a la CBE 4/2017 o a la NIIF 3 según corresponda]*, sin que se hayan detectado incidencias significativas. *[O bien]* Hemos examinado el tratamiento contable aplicado por la Entidad *[o su Grupo]* a las combinaciones de negocio relativas a XXX, XXX y XXX, y hemos detectado las siguientes incidencias *[Describir]*. *[En caso de que no haya combinaciones de negocio significativas]* Estas combinaciones de negocio no resultan significativas a efectos de la auditoría de las cuentas anuales *[consolidadas]* consideradas en su conjunto.

5.2. Ámbito de consolidación

[Eliminar esta subsección en caso de que no se formulen cuentas anuales consolidadas]

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas del Grupo XXXX que han sido preparadas por XXXX (Entidad Dominante) a partir de la información financiera de cada una de las entidades consolidadas, por aplicación del método de integración global a las entidades dependientes y por aplicación del método de la participación o, en su caso, proporcional a las entidades multigrupo. De acuerdo con las normas de consolidación, las inversiones en empresas asociadas se han valorado en las cuentas anuales consolidadas por método de la participación. Las sociedades dependientes incluidas en la consolidación, mencionadas en la Nota XX de la Memoria, son todas aquellas pertenecientes al grupo de entidades de crédito *[o al grupo de establecimientos financieros de crédito]*, tal como se define en la normativa vigente.

No obstante, las siguientes entidades dependientes no han sido incluidas en la consolidación por las razones que a continuación se mencionan *[Describir]*.

Seguidamente se relacionan para cada una de las entidades dependientes, tanto el tipo de encargo efectuado como la firma de auditoría actuante, con distinción de las sociedades pertenecientes al grupo consolidable de entidades de crédito *[o de establecimientos financieros de crédito]* y el resto:

	Entidad	Tipo de encargo	Firma de auditoría
Grupo Consolidable de entidades de crédito	---	---	---
Otras entidades dependientes	Entidad	Tipo de auditoría	Firma de auditoría
	---	---	---

5.3 Comprobación de la información contable

[Eliminar esta subsección en caso de que no se formulen cuentas anuales consolidadas]

La información financiera de las entidades dependientes utilizada en la consolidación corresponde al 31 de diciembre de 20XX, excepto para las entidades que se indican a continuación, cuya fecha de cierre difiere en menos de tres meses de la mencionada anteriormente y para las cuales se han realizado los ajustes necesarios para adecuar los respectivos cierres contables al del Grupo.

Nombre de la sociedad	Fecha de cierre del ejercicio
---	---

5.4 Homogeneización de la información contable

[Eliminar esta subsección en caso de que no se formulen cuentas anuales consolidadas]

Las cuentas de las entidades dependientes, cualquiera que sea su nacionalidad y actividad y, con independencia de que sean o no entidades de crédito [*o establecimientos financieros de crédito*], se han adaptado a los formatos, criterios de valoración y principios contables contenidos en la normativa en vigor de las entidades de crédito [*o establecimientos financieros de crédito*], efectuando las entidades los correspondientes ajustes de homogeneización, excepto por [*Describir*].

5.5 Fondos de comercio y activos intangibles

A 31 de diciembre de 20XX, la Entidad tiene contabilizados en el balance «Fondos de Comercio» y [*en caso de ser aplicable*] «Activos Intangibles de vida indefinida» por un importe total de XXX miles/millones de euros. En la Nota XX de la Memoria se indican las estimaciones y juicios de valor utilizados por los Administradores para:

- a) determinar en el momento inicial el importe que se va a registrar como Fondo de Comercio y Activos Intangibles de vida indefinida; y, posteriormente;
- b) al menos una vez al año, comprobar si se ha producido un deterioro de valor en los mismos. Los Fondos de Comercio y los Activos Intangibles de vida indefinida registrados por la Entidad se detallan en el Anexo VII.

En el transcurso de nuestra auditoría, en relación a los fondos de comercio y activos intangibles de vida indefinida significativos, hemos llevado a cabo los siguientes procedimientos de auditoría [*Describir*], a fin de determinar si se mantienen los criterios y

juicios de valor utilizados en la adquisición y las estimaciones realizadas, tanto para el registro de los nuevos fondos de comercio y activos intangibles de vida útil indefinida durante el ejercicio, como para la comprobación del valor de los existentes, a 31 de Diciembre de 20XX. Para ello, se han analizado los procedimientos seguidos para analizar su posible deterioro, en cuanto a la revisión de la determinación de la Entidad de su importe recuperable, para lo que se han analizado los flujos de efectivo esperados de dichos fondos de comercio y sus factores de crecimiento, el tipo de descuento aplicado, las variables macroeconómicas utilizadas y aquellos otros datos que la Entidad ha utilizado para su cálculo *[Describir]*.

En este sentido, la Entidad ha reconocido un deterioro de valor de los siguientes fondos de comercio y activos intangibles. En algunos casos se han identificado ajustes al deterioro de valor de estos activos por parte del auditor, que se recogen a continuación.

31-12-20XX importe miles/millones de euros			
	Entidad	Deterioro de valor	Diferencia identificada
Fondos de comercio	---	---	---
Activos intangibles	---	---	---

La CBE 4/2017, para los estados de las entidades y en los estados consolidados de aquellas que opten por aplicar esta norma a los mismos, exige la amortización sistemática de los fondos de comercio registrados y no permite el reconocimiento de activos intangibles de vida útil indefinida. Por lo que ambas partidas deberán ser amortizadas en función de su vida útil estimada que salvo prueba en contrario se presume en diez años. En relación a estos fondos de comercio y activos intangibles, a continuación, se informa de su amortización, de acuerdo a la CBE 04/2017, en el ejercicio corriente y, en su caso, de su deterioro de valor:

31-12-20XX importe miles/millones de euros				
	Entidad	Deterioro de valor	Amortización	Vida útil
Fondos de comercio	---	---	---	
	---	---	---	
Activos intangibles	---	---	---	
	---	---	---	

En las pruebas sobre la valoración de los mismos, que se ha centrado en la verificación de la razonabilidad de la justificación documental obtenida de la estimación de la vida útil estimada por la Entidad y, por tanto, de su amortización, de acuerdo a la CBE 04/2017; así como de los deterioros de valor que se hayan producido, no se han identificado diferencias significativas *[Describir en caso contrario]*.

5.6 Reservas en sociedades consolidadas

[Eliminar esta subsección en caso de que no se formulen cuentas anuales consolidadas]

A lo largo del ejercicio 20XX se han producido los siguientes movimientos en esta partida, pasando de un importe al inicio del ejercicio de XXX miles/millones de euros a XXX miles/millones de euros al final del mismo. A continuación, se indican los motivos que han dado lugar a los principales movimientos (distribución de dividendos, atender pérdidas incurridas en el ejercicio etc.), según la información facilitada por los Administradores *[Describir]*.

Se han analizado dichos movimientos *[Describir]* y *[en su caso]* se han identificado las siguientes diferencias significativas *[Describir]*.

5.7 Método de la participación y consolidación por integración proporcional

[Eliminar esta subsección en caso de que no se formulen cuentas anuales consolidadas]

Para la valoración de las participaciones en entidades valoradas por el método de la participación y para la consolidación de aquellas entidades que se integren por el método de integración proporcional *[en su caso]*, la Entidad ha homogeneizado previamente sus criterios de valoración con los del Grupo y ha eliminado los resultados de operaciones intragrupo en todos sus aspectos materiales *[excepto por las siguientes operaciones]*.

Seguidamente se relacionan, para cada una de estas entidades, tanto el tipo de encargo efectuado como la firma de auditores actuante:

31-12-20XX miles/millones de euros					
Entidad	Total Activos	Patrimonio Neto	Resultados	Auditor de la Entidad	Tipo de encargo
---	---	---	---	---	---
---	---	---	---	---	---

5.8 Intereses minoritarios

[Eliminar esta subsección en caso de que no se formulen cuentas anuales consolidadas]

Los intereses minoritarios, tanto en lo que se refiere a patrimonio neto como a resultados, se reconocen como patrimonio neto en el balance consolidado en el epígrafe correspondiente, y se han calculado de acuerdo con la participación que ostentan los socios externos del Grupo.

En el siguiente listado hacemos referencia a los principales socios externos de las entidades del grupo:

31-12-20XX miles/millones de euros			
Entidad del grupo	Total Activos	Patrimonio Neto	% de participación de los socios externos
---	---	---	---

---	---	---	---
-----	-----	-----	-----

6. Situación fiscal

Los años sujetos a inspección para los principales impuestos a los que está sujeta la Entidad son:

[Describir]

Las principales actas de inspección recurridas o pendientes de liquidación por la Entidad son las siguientes:

31-12- 20XX miles/millones de euros		
Descripción	Contingencia máxima	Provisiones constituidas
---	---	---

Los criterios aplicados por la Entidad para calcular los activos y pasivos por impuesto diferido significativos han sido los siguientes:

[Describir o indicar en qué punto de la Memoria se incluyen].

En el siguiente cuadro se detallan los activos y pasivos por impuesto diferido en función de su geografía:

31-12- 20XX miles/millones de euros	Entradas del ejercicio	Salidas del ejercicio	Cuadre contable (desviaciones)
Activos por impuesto diferido (DTA)	---	---	---
De los que: Activos por impuesto diferido (DTC)	---	---	---
Pasivos por impuesto diferido (DTL)	---	---	---

Asimismo, se ha comprobado la concordancia de dichas partidas [*cuando es aplicable*] con la declaración fiscal del último ejercicio presentado. En esta revisión se han detectado las siguientes diferencias significativas [*en su caso Describir*]:

Por otra parte, la Entidad [*en su caso*] ha convertido [*o no*] activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, según lo dispuesto por el artículo 130 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. De dicha comprobación [*en su caso*] se han identificado los siguientes ajustes:

31-12- 20XX miles/millones de euros	Valoración inicial	Ajuste	Valoración final
Activos por impuestos diferidos (DTA)	---	---	---

SECCIÓN III: en esta sección se incluirá información detallada de otras cuestiones que han sido consideradas en la elaboración del informe de auditoría y otros temas que son del interés del Banco de España. Se explican, a continuación, con más detalle, los trabajos realizados

1. Coberturas contables

En la Nota ____ de la Memoria se describen los criterios aplicados en la contabilización de coberturas contables en las que se han utilizado derivados u otros instrumentos financieros. A 31 de diciembre de 20XX hay un total de XX operaciones de cobertura, por un importe total de XXX miles/millones de euros.

Hemos efectuado nuestras pruebas sobre una muestra de XX operaciones, por un importe total de XXX miles/millones de euros.

El alcance del trabajo que hemos efectuado, en particular en cuanto al método para evaluar la eficacia, y los resultados obtenidos se indican a continuación [*Describir*].

2. Titulizaciones

La Entidad [*no*] ha realizado en el ejercicio operaciones de titulización de activos [*indicar si son tradicionales o sintéticas*], cuyas principales características son las siguientes [*Describir*].

A 31 de diciembre de 20XX hay un total de XX vehículos de titulización, por un importe nominal total de XXX miles/millones de euros.

A tal respecto, hemos realizado procedimientos de auditoría destinados, entre otros aspectos, a determinar si se han transferido sustancialmente los riesgos y beneficios en las titulizaciones realizadas en el ejercicio que se han dado de baja del balance. Concretamente, los principales procedimientos desarrollados en la auditoría en relación con las titulizaciones son los que se describen a continuación [*Describir trabajo realizado, atendiendo fundamentalmente a verificación de los bonos/ títulos conservados por la Entidad, la financiación o mejoras crediticias concedidas al vehículo, las confirmaciones con terceros que se hayan efectuado, etc.*]

[*En caso de que se hayan mantenido los activos en balance, por determinarse que no existe una transferencia sustancial de riesgos y beneficios, se detallarán los derechos y obligaciones retenidos de acuerdo con lo establecido en la Norma 23.7 a) de la CBE 4/2017*].

Del análisis realizado, se han detectado las siguientes incidencias significativas [*en su caso, describir*].

3. Acciones propias y financiación para la adquisición de acciones de la Entidad Dominante

En el Anexo VIII se presenta la información que nos han facilitado los Administradores de la Entidad relativa a las acciones de (Entidad Dominante) poseídas por las entidades del Grupo al cierre del ejercicio, y por personas físicas o jurídicas que recibieron financiación del Grupo para la adquisición de esas acciones.

El tratamiento contable dado en la consolidación a las acciones de la sociedad dominante en poder de sociedades consolidadas, se ajusta a lo regulado en la normativa contable en vigor de las entidades de crédito [o establecimientos financieros de crédito] y está explicado en la Nota XX de las cuentas anuales consolidadas.

Las transacciones con acciones propias realizadas durante el ejercicio han dado lugar a los siguientes efectos en la contabilidad [Describir].

El alcance de nuestro trabajo ha consistido en pedir a los Administradores una carta de manifestaciones [Detallar los otros procedimientos que se hayan aplicado] por lo que no podemos asegurar que no existan otras acciones de ____ (Entidad Dominante) que debieran figurar en el cuadro del Anexo VIII.

Como resultado de nuestro trabajo se han puesto de manifiesto [o no] las siguientes incidencias significativas [Describir].

4. Transacciones con partes vinculadas

Por “partes vinculadas” se entiende las definidas en la Norma 62 de la CBE 4/2017 y, en su caso, en el apartado 9 de la NIIF 24 “Información a revelar sobre partes vinculadas”. La información recibida de la Entidad sobre saldos y transacciones con partes vinculadas al 31 de diciembre de 20XX y durante el ejercicio terminado en dicha fecha asciende a un importe total de XXX miles/millones y XXX miles/millones de euros, respectivamente y se detalla a continuación:

Saldos con partes vinculadas:

31-12-202X miles/millones de euros						
Partes vinculadas (*)	Activos	Pasivos	Avaes y compromisos	Valores		Contratos de Gestión de cartera
				Otros	Depositados	
Parte vinculada 1						
Parte vinculada 2						

(*) De conformidad con la definición de “parte vinculada”, indicada en el apartado 1 de la norma 62 de la CBE 4/2017 y en su caso en el apartado 9 de la NIIF24”.

Transacciones con partes vinculadas:

31-12-202X miles/millones de euros					
Partes vinculadas (*)	Ingresos	Gastos	Compras	Ventas	Concepto
Parte vinculada 1					
Parte vinculada 2					

(*) De conformidad con la definición de "parte vinculada", indicada en el apartado 1 de la norma 62 de la CBE 4/2017 y en su caso en el apartado 9 de la NIIF24".

Sobre la información incluida, hemos realizado las siguientes comprobaciones, con los siguientes alcances:

- a) Cotejo selectivo de la concordancia al cierre del ejercicio de dicha información con los registros contables de la Entidad y de las empresas dependientes, multigrupo y asociadas, circularizaciones, etc.
- b) Comprobación de que las transacciones más significativas se han realizado, de acuerdo con las tarifas publicadas por la Entidad o, en su caso, con las condiciones establecidas en los Estatutos y Convenios suscritos por las partes.
- c) Comprobación del cumplimiento de los límites impuestos por la legislación vigente a las concentraciones de riesgos declaradas por la Entidad con personas, sociedades o grupos con los que puedan existir alguna relación de control.

Como resultado de estas pruebas se han puesto [o no] de manifiesto las siguientes incidencias significativas [Describir].

5. Gestión de patrimonios de terceros

De conformidad con la información facilitada por la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, figuran en sus registros los siguientes saldos correspondientes a valores propiedad de clientes o patrimonios de terceros gestionados directamente por la Entidad [por el Grupo].

Nº de contratos de gestión de patrimonios:		
	Total millones/miles €	De los que: gestionados en nombre propio y por cuenta ajena
Valor efectivo a 31-12-XX	---	---
-De los que: valores emitidos por el propio grupo		
<i>Valor razonable a 31-12-XX (valor nominal si no está disponible)</i>	---	---
-De los que: valores emitidos por el propio grupo		
<i>Ingresos por comisiones de gestión en 20XX</i>	---	---

Para comprobar la información resumida en el cuadro anterior, hemos desarrollado los siguientes procedimientos referidos a información al 31 de diciembre de 20XX:

- a) Hemos obtenido información preliminar sobre los sistemas de control interno y los procedimientos contables relacionados con las operaciones de gestión de patrimonios y hemos evaluado la misma dentro del contexto de la auditoría.

b) Hemos solicitado de la Entidad un listado totalizado de patrimonios gestionados por la misma y cuadrado los totales que muestra el mencionado listado con las cuentas de orden.

c) Hemos seleccionado una muestra de patrimonios gestionados [*Explicar el alcance*] y se han analizado los contratos de gestión de patrimonios, comprobando que los términos de dichos contratos son conformes con los conceptos y normas legales aplicables a este tipo de actividad.

d) Hemos solicitado confirmación de los saldos gestionados a clientes, con el siguiente alcance:

En gestión directa por la propia Entidad			
	Número	Valor razonable (miles/millones de euros)	Valor nominal (miles/millones de euros)
Solicitudes enviadas			
Recibidas y conformes			
No conformes			
No recibidas			

Para las respuestas no conformes y no recibidas hemos realizado los siguientes procedimientos alternativos [*Describir*].

Como resultado de estas pruebas se han puesto [*o no*] de manifiesto las siguientes incidencias significativas [*Describir*].

6. Depósito de valores

De conformidad con la información facilitada por la Entidad correspondiente al 31 de diciembre de 20XX, existían los siguientes valores razonables [*o saldos nominales, señalar lo que proceda*] correspondientes a valores de terceros depositados en la Entidad [*en el Grupo*]:

31-12-20XX millones de euros			
Renta variable		Renta fija	
Valores emitidos por la entidad depositaria o por su Grupo	Otros	Valores emitidos por la entidad depositaria o por su Grupo	Otros
---	---	---	---

Para comprobar la información anterior, hemos desarrollado los siguientes procedimientos:

a) Hemos obtenido información preliminar sobre los sistemas de control interno y los procedimientos contables relacionados con las operaciones de depósito de valores y hemos evaluado la misma dentro del contexto de la auditoría.

b) Hemos cuadrado el importe que figura en contabilidad en las cuentas de orden con los correspondientes registros auxiliares.

c) Para una muestra, hemos solicitado confirmación de los saldos depositados por clientes, con el siguiente alcance:

	Nº de clientes	Nº de depósitos	Miles/millones de euros
Solicitudes enviadas			
Recibidas y conformes			
No conformes			
No recibidas			

Para las respuestas no conformes o no recibidas hemos realizado los siguientes procedimientos alternativos [*Describir*].

d) Hemos realizado para una selección de XX tipos de valores depositados correspondientes a operaciones, los cuadros globales y comprobado la razonabilidad de la información contable.

Como resultado de estas pruebas se han puesto [*o no*] de manifiesto las siguientes incidencias significativas [*Describir*].

7. Otra normativa legal

7.1 Concentración de riesgos

En el Anexo IX, preparado por la Entidad, se relacionan los riesgos existentes al 31 de diciembre de 20XX definidos según lo establecido en el artículo 392 del Reglamento (UE) 575/2013 de la Comisión Europea, con sujetos o grupos, frente a los que existen activos y compromisos superiores al 10% del capital computable de la Entidad.

El coeficiente de concentración ha sido calculado por la Entidad dividiendo la exposición frente a los sujetos o grupos entre el capital computable de la Entidad [*el Grupo*] conforme a lo indicado en el propio Reglamento (UE) 575/2013.

Sobre la información desglosada en el Anexo, nos hemos limitado a desarrollar las siguientes comprobaciones, en base a muestras selectivas:

- a) Comprobación de la concordancia de dicha información con la que surge de los registros contables de la Entidad/Grupo.
- b) Pruebas destinadas a comprobar la correcta agrupación de las partidas.
- c) Pruebas cruzadas entre los registros contables de la Entidad/Grupo y la información facilitada por los Administradores, que nos permitan concluir respecto a los datos contenidos en el Anexo IX, y comprobar que no se hubieran omitido datos que hubiera sido necesario facilitar.

Como resultado del trabajo realizado, *[no se han puesto de manifiesto incidencias significativas/ se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias significativas (Describir que afectan a la información desglosada en la memoria sobre el coeficiente de concentración)].*

7.2 Requerimientos de capital regulatorio

[Incluir solamente en la medida en que la Entidad/ el Grupo esté incorporando en base a requerimientos de los supervisores, la información sobre los ratios de capital regulatorio en la memoria de las cuentas anuales auditadas]

Como parte del trabajo de auditoría, hemos efectuado comprobaciones sobre la información incorporada por la Entidad *[y el Grupo]* en sus cuentas anuales *[consolidadas]* al 31 de diciembre de 20XX sobre los requerimientos y ratios de capital regulatorio, según el contenido de la Nota XX de la memoria de dichas cuentas anuales *[consolidadas]*. Dicha revisión se ha efectuado con el alcance descrito a continuación *[Describir los procedimientos de auditoría efectuados utilizando como guía la siguiente relación]:*

a) Hemos obtenido un entendimiento de los requerimientos prudenciales de solvencia establecidos por el supervisor bancario y desglosados por la Entidad *[el Grupo]* en la memoria de las cuentas anuales *[consolidadas]*, así como del proceso seguido por la Entidad *[el Grupo]* para preparar dicha información.

b) En lo que respecta al numerador de los ratios de capital regulatorio (cifras de capital computable como CET1, AT1 y T2), hemos comprobado la concordancia de la información presentada en la memoria de las cuentas anuales *[consolidadas]* con los estados COREP preparados por la Entidad *[el Grupo]* al 31 de diciembre de 20XX y hemos conciliado con los registros contables las partidas del capital regulatorio que tienen reflejo directo en los fondos propios u otros epígrafes de los estados financieros *[consolidados]* de la Entidad *[del Grupo]*.

c) En lo que respecta al denominador de los ratios de capital regulatorio (activos ponderados por riesgo), sólo ha formado parte de nuestro alcance de auditoría la comprobación de la concordancia de los datos presentados en la memoria con la información de los estados COREP preparados por la Entidad *[el Grupo]* al 31 de diciembre de 20XX.

d) Por último, hemos comprobado que la información sobre requerimientos de capital regulatorio y que el desglose de la misma en las cuentas anuales *[consolidadas]* ofrece explicaciones adecuadas a tal efecto.

Hemos sido informados por los Administradores de la Entidad que, en la preparación de esta información, se han aplicado los principios y criterios establecidos al efecto, según lo dispuesto por el Reglamento (UE) 575/2013 de la Comisión Europea, así como sus sucesivas modificaciones y normas técnicas de desarrollo.

Como resultado del trabajo realizado, *[no se han puesto de manifiesto incidencias significativas/ se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias significativas [Describir que afectan a la información desglosada en la memoria sobre requerimientos de capital regulatorio)].*

7.3 Liquidez

[En caso de que la Entidad (el Grupo) no incluya información sobre los ratios de liquidez LCR y NSFR en la memoria de las cuentas anuales auditadas]

Como parte del trabajo de auditoría, se han efectuado procedimientos en relación con la información sobre riesgo de liquidez incluida por la Entidad *[el Grupo]* en la nota XX de la memoria de las cuentas anuales *[consolidadas]*, con el alcance que se describe a continuación *[Describir]*.

Adicionalmente, hemos conciliado con los registros contables las partidas de los ratios de liquidez que tienen reflejo directo en los epígrafes de los estados financieros *[consolidados]* de la Entidad *[del Grupo]*.

Como resultado del trabajo realizado, *[no se han puesto de manifiesto incidencias significativas/ se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias significativas (Describir) que afectan a la información desglosada en la memoria sobre riesgo de liquidez]*.

[En el caso en que la Entidad/ el Grupo esté incorporando en base a requerimientos de los supervisores, la información sobre los ratios de liquidez LCR y NSFR en la memoria de las cuentas anuales auditadas]

Como parte del trabajo de auditoría, hemos efectuado comprobaciones relativas a la información incorporada por la Entidad *[el Grupo]* en sus cuentas anuales *[consolidadas]* al 31 de diciembre de 20XX sobre los ratios de liquidez LCR y NSFR, según el contenido de la nota XX de la memoria de dichas cuentas anuales *[consolidadas]*. Dichos procedimientos han consistido en comprobar la concordancia de la información presentada en la memoria de las cuentas anuales *[consolidadas]* con los estados COREP preparados por la Entidad *[el Grupo]* al 31 de diciembre de 20XX en los que se recogen estos ratios.

Hemos sido informados por los Administradores de la Entidad que, en la preparación de esta información, se han aplicado los principios y criterios establecidos al efecto, según lo dispuesto por el Reglamento (UE) 575/2013 de la Comisión Europea, así como sus sucesivas modificaciones y normas técnicas de desarrollo.

Además, como parte del trabajo de auditoría, se han efectuado procedimientos en relación con la información sobre riesgo de liquidez incluida por la Entidad *[el Grupo]* en la nota XX de la memoria de las cuentas anuales *[consolidadas]*, con el alcance que se describe a continuación *[Describir]*.

Como resultado del trabajo realizado, *[no se han puesto de manifiesto incidencias significativas/ se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias significativas (Describir) que afectan a la información desglosada en la memoria sobre riesgo de liquidez]*.

7.4 Ratio de apalancamiento

[Incluir solamente en la medida en que la Entidad/ el Grupo esté incorporando la información sobre el ratio de apalancamiento en la memoria de las cuentas anuales auditadas]

Como parte del trabajo de auditoría, hemos efectuado comprobaciones sobre la información incorporada por la Entidad *[el Grupo]* en sus cuentas anuales *[consolidadas]* al 31 de diciembre

de 20XX sobre la ratio de apalancamiento, según el contenido de la nota XX de la memoria de dichas cuentas anuales [*consolidadas*]. Nuestro trabajo ha consistido en comprobar la concordancia de la información presentada en la memoria de las cuentas anuales [*consolidadas*] con los estados COREP preparados por la Entidad [*el Grupo*] al 31 de diciembre de 20XX en los que se recoge esta ratio.

Además, hemos conciliado el numerador de la ratio de apalancamiento con el CET1 de la Entidad [*del Grupo*] y hemos comprobado asimismo la conciliación con los registros contables de las partidas que forman parte del denominador de la ratio de apalancamiento y que tienen reflejo directo en los epígrafes de los estados financieros [*consolidados*] de la Entidad [*del Grupo*].

Hemos sido informados por los Administradores de la Entidad que, en la preparación de esta información, se han aplicado los principios y criterios establecidos al efecto, según lo dispuesto por el Reglamento (UE) 575/2013 de la Comisión Europea, así como sus sucesivas modificaciones y normas técnicas de desarrollo.

Como resultado del trabajo realizado, [*no se han puesto de manifiesto incidencias significativas/ se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias significativas (Describir que afectan a la información desglosada en la memoria sobre la ratio de apalancamiento)*].

7.5 Coeficiente de reservas mínimas

Hemos comprobado [*Describir las pruebas realizadas*] para los meses de XXX de 20XX la declaración de reservas mínimas presentada, con atención a:

- a) El cálculo de la base de reservas y del coeficiente de reservas mínimas: hemos analizado si la base de pasivos computables se corresponde con la informada por el Banco de España, así como el correcto cálculo de dicho coeficiente.
- b) El mantenimiento del coeficiente de reservas mínimas: hemos analizado su mantenimiento mensual medio, así como la correspondencia entre los datos contables reflejados en las citadas declaraciones y la contabilidad de la Entidad a dicha fecha.

Como resultado del trabajo realizado se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias significativas [*Describir en su caso*] que afectan al coeficiente de reservas mínimas.

7.6 Estatuto jurídico

En el curso de nuestra auditoría no se ha puesto de manifiesto que la Entidad haya desarrollado actividades significativas no incluidas en sus estatutos, excepto por: [*Describir*].

7.7 Otra información financiera remitida por la Entidad al Banco de España

Hemos comprobado para los estados financieros públicos presentados por la Entidad al Banco de España con fecha de referencia diciembre de 20XX, que la información contable que contienen dichos estados coincide con los saldos reflejados por los registros contables a la fecha de dichos estados. Hemos sido informados por la Dirección de la Entidad que en la

preparación de estos registros contables se han aplicado los principios y criterios establecidos al efecto por el Banco de España.

Hemos efectuado comprobaciones sobre los estados FI-1 Balance individual reservado, FI-2 Estado de resultados individual reservado, FI-12 Movimientos en las correcciones de valor y provisiones por pérdidas crediticias y la declaración de accionistas [*o socios cooperativistas en su caso*] al Banco de España, correspondientes al mes finalizado el _____ y como resultado de las mismas [*no*] se han puesto de manifiesto errores significativos. Nuestro trabajo ha consistido en [*Describir*].

Asimismo, hemos comprobado selectivamente [*explicar el alcance*] la información remitida a la Central de Información de Riesgos correspondiente al mes ... y como resultado de su revisión [*no*] hemos encontrado diferencias significativas [*Describir*].

8. Criterios contenidos en la CBE 4/2017 no aplicados con impacto significativo

Como resultado del trabajo de auditoría realizado se han puesto [*o no*] de manifiesto las siguientes excepciones [*Describir*].

9. Expedientes de acreditados

Los expedientes de los acreditados que hemos analizado, [*no*] contienen en general información suficiente para evaluar, en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales, las características y cobrabilidad de los saldos. Dichos expedientes [*no*] incluyen la información mínima recogida en las políticas de concesión y seguimiento de riesgos de la Entidad.

[Describir las principales incidencias significativas comunes a la generalidad de los expedientes, qué se ha hecho cuando el contenido de los expedientes era insuficiente y/o no acorde con el contenido de las políticas de riesgos, etc.].

En cualquier caso, con objeto de mejorar el seguimiento de los riesgos de la Entidad, hemos efectuado [*efectuaremos*], en su caso, una serie de recomendaciones y sugerencias en nuestra Carta de Comentarios a la Dirección.

10. Conciliaciones de saldos con intermediarios financieros

Comentarios significativos [*en su caso*] sobre las conciliaciones con corresponsales [*Periodicidad de las conciliaciones, quién y cómo se preparan, quién y cómo las supervisa, naturaleza de las partidas de conciliación más habituales, etc.*].

11. Otras cuentas de activo y pasivo

Detalles de las más significativas, indicando la nota de la memoria en la que vienen explicadas, y comentario sobre el seguimiento de las mismas.

ANEXO I: Detalle de plusvalías y minusvalías no registradas

A) Operaciones financieras			
Concepto	Saldo contable	Plusvalía/minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado
---	---	---	---
B) Inmuebles			
Concepto	Saldo contable	Plusvalía/minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado
---	---	---	---
C) Otros			
Concepto	Saldo contable	Plusvalía/minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado
---	---	---	---

ANEXO II: Activos de carácter no funcional de cuantía significativa

31/12/20XX importe en miles/millones de euros	
Concepto	Importe
---	---

ANEXO III: Transacciones no recurrentes significativas

31/12/20XX importe en miles/millones de euros		
Concepto	Impacto en PyG	Comentario
---		---

ANEXO IV: Expedientes analizados cobertura de pérdidas por riesgo de crédito

Área analizada	Expediente
Riesgo bajo	---
Cobertura individualizada: <i>de los que NVE</i>	---
Cobertura individualizada: <i>de los que Dudosos</i>	---
Cobertura colectiva: <i>de los que Normales</i>	---

Cobertura colectiva: <i>de los que NVE</i>	---
Cobertura colectiva: <i>de los que Dudosos</i>	---

ANEXO V: Operaciones refinanciadas/reestructuradas y curadas analizadas

Acreditado	Importe refinanciado/reestructurado (miles/millones de euros)	Riesgo total del acreditado (miles/millones de euros)
---	---	---
---	---	---

ANEXO VI: Activos adjudicados o recibidos en pago de deuda analizados

Activo	Valoración (miles/millones de euros)	Ajuste (en su caso) (miles/millones de euros)
---	---	---
---	---	---

ANEXO VII: Fondo de comercio y activos intangibles de vida útil indefinida

31/12/20XX importe en miles/millones de euros								
Fondo comercio inicial	Fecha entrada	Saldo 1/1	Det. anual	Saldo 31/12	Método de valoración	Rango de valoración	Experto valorador	Causas del deterioro

ANEXO VIII: Acciones Propias y financiación para la adquisición de acciones de la Entidad Dominante

Acciones propias			
Tenedor de las acciones	Nº acciones	Valor nominal (miles/millones de euros)	Valor en libros (miles/millones de euros)

Acciones financiadas	
Nº acciones financiadas	Importe financiado (miles/millones de euros)

ANEXO IX: Concentración de riesgos

Grupo	Miles de euros			% Concentración	
	Activo	Compromisos en cuentas de orden	Total	Activo	Total
---	---	---	---	---	---
---	---	---	---	---	---
---	---	---	---	---	---

ANEXO X: Departamento de Auditoría Interna

La Entidad cuenta [o no] con un Departamento de Auditoría Interna, que está situado en el organigrama de la Entidad dependiendo de [órgano del que depende], que revisa las operaciones de todas las áreas de negocio, [excepto de algunas/todas las realizadas por los Departamentos de ... o las autorizadas directamente por (indicar cargo)]. [En el caso de Grupos, las referencias se harán también a la actividad de las filiales fuera de España].

Según nos han informado los Administradores de la Entidad, el Departamento de Auditoría Interna cuenta con XX empleados. Los informes, tanto de sucursales en España, como fuera de España, que emite se refieren a ... incluyendo/no incluyendo, la correcta implantación de las políticas, metodologías, procedimientos generales de concesión, modificación, seguimiento y control de las operaciones; la revisión de la aplicación de las políticas y procedimientos de valoración de las garantías reales, la revisión de la coherencia y calidad de las bases de datos de inmuebles y la revisión de la aplicación de las políticas y procedimientos de valoración de los activos adjudicados o recibidos en pago de deudas y el examen sobre la recuperabilidad de activos y su adecuada clasificación contable, en atención de lo dispuesto en el Anejo 9 de la Circular 4/2017 del Banco de España. Su periodicidad es [oficinas centrales, sucursales en España, sucursales fuera de España] y van dirigidos a ... Adicionalmente, la Auditoría Interna emite informes de gestión de los siguientes tipos: ... [En el caso de Grupos, las referencias se harán también a la actividad de las filiales fuera de España].

A continuación, se realiza una descripción de los objetivos, las funciones, la dependencia y supervisión, el ámbito de actuación, la estructura y el plan de auditoría de este Departamento [Describir].

Resolución de 27 de octubre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», NIA-ES 540 (revisada); y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información», NIA-ES 720 (revisada).

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

Posteriormente, por Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicó la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) y del Glosario de Términos. Las Normas Técnicas de Auditoría modificadas fueron la 260, 510, 570, 700, 705, 706 y 720, que se identifican como revisadas – «NIA-ES (revisadas)»-, así como la incorporación de una nueva NIA, la 701. Esta modificación de las normas técnicas de auditoría tuvo por objeto trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España (en concreto, las NIA-ES) las NIA revisadas por parte del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por el Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE) y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

El IAASB ha revisado la NIA 540 «Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a valorar», modificando su contenido de forma sustancial, incluyendo el propio título de la norma, que pasa a denominarse NIA 540 (revisada) «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», sustituyendo la anterior NIA-540. Por tanto, se ha considerado conveniente incorporar la NIA 540 (revisada) aprobada por el IAASB como norma técnica de auditoría, resultado de adaptación de las normas internacionales para su aplicación en España, NIA-ES 540 (revisada) «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», en sustitución de la NIA-ES 540.

Por su parte, en la NIA-ES 720 (revisada) «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información», publicada por Resolución de este Instituto de 23 de diciembre de 2016, se regula la actuación a seguir por el auditor en relación con la verificación de esa «otra información» y su tratamiento en el informe de auditoría de las cuentas anuales. Dicha otra información, según la adaptación realizada (tal como se señala en la nota aclaratoria que acompaña al alcance de dicha norma), se refiere a estados o documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas y siempre que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria, encontrándose entre dicha información, en particular, el informe de gestión.

En la adaptación de esta NIA-ES 720 (revisada) para su aplicación en España, siguiendo el procedimiento habitual de adaptación de todas las NIA, se han incluido las notas aclaratorias oportunas en los distintos apartados de la Norma a efectos de indicar que, en relación con la información contenida en el informe de gestión, deben cumplirse los requerimientos adicionales exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC.

El artículo 5.1.f) de la LAC establece la información que debe incluirse en el informe de auditoría de las cuentas anuales referente al informe de gestión, de la siguiente forma:

«Artículo 5. Informe de auditoría de cuentas anuales.

1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que deberá incluir, como mínimo, el siguiente contenido:

a)

(..)

f) *Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales. Asimismo, **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, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.***»

Así, en las notas aclaratorias de la NIA-ES 720 (revisada) se establece a este respecto: «Adicionalmente a lo establecido en este apartado, en lo que respecta al informe de gestión, deben tenerse en consideración los requerimientos del artículo 5.1.f) de la LAC a los que se refiere la nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma, párrafo tercero». Y el citado párrafo tercero de la nota aclaratoria primera de la NIA-ES establece lo que sigue:

*«En relación con el informe de gestión, deberán tenerse en consideración los requerimientos adicionales a los previstos en esta norma exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC, según el cual, cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, **el informe de auditoría deberá incluir en todo caso una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales. Asimismo, 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, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.** A efectos de dar cumplimiento a estos requerimientos se aplicarán los procedimientos previstos en esta NIA-ES que permitan, a partir del conocimiento de la entidad y su entorno y de la evidencia obtenidos durante la auditoría, emitir los pronunciamientos exigidos o previstos legalmente.»*

Asimismo, en la citada NIA-ES 720 (revisada) se establece el contenido de los párrafos a incluir en los modelos de informe de auditoría de cuentas anuales sobre la revisión de la otra información realizada, los cuales deben figurar en una sección específica a estos efectos titulada «otra información». En relación con el informe de gestión, y al objeto de que las responsabilidades del auditor a este respecto deban adaptarse para dar cumplimiento a los requerimientos exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC, en los ejemplos de informes que se incorporan en el Anexo-2 de la NIA-ES, se especifica la responsabilidad del auditor en cuanto a la verificación del informe de gestión y el dictamen a emitir al respecto, distinguiéndose del tratamiento a seguir previsto en la Norma con carácter general sobre otros documentos que, en su caso, pudieran figurar como «otra información».

Sin embargo, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 5.1.f) de la LAC, sobre el informe de gestión, ha sido excepcionado en determinados supuestos, de acuerdo con la modificación introducida en el artículo 35.2 de la propia LAC, en primer lugar, por el artículo tercero del Real Decreto Ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, y, posteriormente, por el artículo tercero de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Así el artículo 35.2 establece:

«2. No obstante, lo dispuesto en el artículo 5.1.f) sobre el informe de gestión no será de aplicación en los siguientes supuestos:

a) *En el caso de auditorías de cuentas consolidadas de sociedades a que se refiere el artículo 49.5 del Código de Comercio y de cuentas anuales individuales de sociedades referidas en el artículo 262.5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en relación con el estado de información no financiera mencionado en los citados artículos, o, en su caso, con el informe separado correspondiente al mismo ejercicio al que se haga referencia en el informe de gestión, que incluya la información que se exige para dicho estado en el artículo 49.6 del Código de Comercio, conforme a lo previsto en el apartado 7 del mismo artículo.*

En ambos supuestos, el auditor deberá comprobar únicamente que el citado estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión o, en su caso, se haya incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado en la forma prevista en los artículos mencionados en el párrafo anterior. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría.

b) En el caso de auditorías de cuentas de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, en relación con la información contenida en el artículo 540.4. letra a), 3.º, letra c), 2.º y 4.º a 6.º, y letras d), e), f) y g) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En este supuesto, el auditor deberá comprobar únicamente que esta información se ha facilitado en el informe anual de gobierno corporativo incorporado al informe de gestión. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría.»

En consecuencia, la actuación del auditor de cuentas en el caso de la realización de la auditoría de cuentas anuales individuales o consolidadas de entidades a que se refiere el artículo 35.2 de la LAC, en relación con la información a incluir en el informe de gestión indicadas en las letras a) y b) de dicho artículo 35.2, resultará distinta de la exigida en el artículo 5.1.f) de la LAC y de la prevista con carácter general en la NIA-ES 720 (revisada).

En este sentido, atendiendo a lo dispuesto en el citado artículo 35.2, tanto en el supuesto de la letra a) como en el de la b), que establecen que el auditor «deberá comprobar únicamente que el citado estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión o, en su caso, se haya incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado en la forma prevista en los artículos mencionados en el párrafo anterior. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría» (letra a) o que «deberá comprobar únicamente que esta información se ha facilitado en el informe anual de gobierno corporativo incorporado al informe de gestión. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría (letra b)», resulta que el auditor debe limitarse únicamente a comprobar que la información exigida en cada supuesto se haya incorporado al informe de gestión (o al informe separado en que se contenga tal información, al que debe hacerse referencia en el informe de gestión) o al informe anual de gobierno corporativo, según corresponda en cada caso.

De acuerdo con lo anterior, en los supuestos de entidades a las que se refiere el artículo 35.2 de la LAC, el auditor podrá tener tres tipos de «otra información» con distinto alcance en su revisión:

a.- Estados o documentos que tengan la naturaleza de otra información, respecto de los cuales el auditor deberá aplicar lo previsto estrictamente para dicha información en la NIA-ES 720.

b.- Informe de gestión, en relación con la información distinta a la referida en el artículo 35.2 de la LAC, respecto de la cual el auditor tendrá que verificar y dictaminar según lo exigido por el artículo 5.1.f) de la LAC.

c.- Informe de gestión, en relación con la información referida en el artículo 35.2, sobre la que el auditor se limitará únicamente a comprobar que dicha información se ha incorporado o se ha facilitado en el informe de gestión o en informe separado, al que debe hacerse referencia en el informe de gestión (apartado 2.a, estado de información no financiera) o en el informe anual de gobierno corporativo (apartado 2.b, sobre la política de diversidad y otros aspectos).

En consecuencia, resulta necesario modificar la NIA-ES 720 (revisada), a fin de incorporar los criterios de actuación del auditor en relación con la información contenida en el informe de gestión, en particular en los trabajos de auditoría de cuentas anuales de entidades a las que se refiere el artículo 35.2 de la LAC. En este sentido, se consideraba necesaria la modificación de las notas aclaratorias correspondientes en las que ya se incluía el tratamiento específico a seguir por el auditor en relación con el informe de gestión, así como los ejemplos (modelos) de informes a emitir, para recoger los distintos alcances de la actuación del auditor en los casos de entidades a que se refiere el citado artículo 35.2 de la LAC.

A estos efectos el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España presentaron ante este Instituto la adaptación de la NIA 540 (revisada), como

Norma Técnica de Auditoría «*Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*», en sustitución de la NIA-ES 540 «*Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a valorar*»; y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «*Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*», NIA-ES 720 (revisada), publicada por Resolución de este Instituto de 23 de diciembre de 2016; para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 30 de junio de 2020 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida a información pública la modificación de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 122, de junio de 2020, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 7 de julio de 2020. Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública y a pesar de que no se han presentado alegaciones al texto de las Normas Técnicas sometidas a información pública, se ha incorporado una mínima modificación al texto de la NIA-ES 720 (revisada), que se indica a continuación:

En la actualidad se encuentra en tramitación un proyecto de ley, en el que figura una modificación en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, referente al traslado de ubicación del actual contenido del artículo 35.2 al artículo 5.1.f) de dicha Ley. Por tanto, en relación con la NIA-ES 720 (revisada), dado que en la nota aclaratoria primera, al apartado de alcance, y en el ejemplo 1.a) del texto sometido a información pública se hace referencia a este artículo 35.2 de la Ley, se ha optado por modificar esas referencias, haciéndolas genéricas a la Ley, sin precisar el artículo, de forma que en el futuro, cuando ese proyecto de ley sea aprobado, no se requiera una actualización de esta norma.

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

Primero. *Publicación*

Se acuerda la publicación de la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, «*Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*», NIA-ES 540 (revisada), en sustitución de la NIA-ES 540, y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «*Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*», NIA-ES 720 (revisada), publicada por Resolución de este Instituto de 23 de diciembre de 2016. Se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.meh.es, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Segundo. *Entrada en vigor*

Las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en los siguientes términos:

- NIA-ES 720R: en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020. En el caso de trabajos de auditoría referidos a cuentas anuales, estados financieros o un solo estado financiero correspondientes a períodos temporales inferiores a un año, será de aplicación para períodos que se inicien a partir del 1 de julio de 2020. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2021, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

- NIA-ES 540R: en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2022, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.»

Tercero. *Disposición derogatoria*

A partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución quedará derogado el contenido anterior de las Normas Técnicas de Auditoría correspondientes, la NIA-ES 540 y la NIA-ES 720 (revisada). Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría no modificadas expresamente en esta Resolución que resulte contradictorio con las Normas ahora aprobadas, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con las Normas Técnicas ahora aprobadas; y, en particular, en lo referente a la aplicación de los modelos de informe de auditoría que figuran en otras NIA-ES distintas a las aprobadas en esta Resolución, debiendo utilizarse los modelos de informe ahora aprobados.

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

1.- Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publican las NIA-ES resultan igualmente de aplicación a las Normas Técnicas de Auditoría modificadas objeto de esta Resolución.

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

Quinto. *Normas Técnicas de Auditoría*

En el Anexo se incluyen las Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) objeto de esta Resolución. (El Anexo se puede consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.meh.es– y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto).

Madrid, 27 de octubre de 2020
El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,
Santiago Durán Domínguez

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540 (REVISADA)
AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, Y DE LA CORRESPONDIENTE
INFORMACIÓN A REVELAR

NIA-ES 540 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 27 de octubre de 2020)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las estimaciones contables.....	2–3
Conceptos clave en esta NIA	4–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13–15
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	16–17
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	18–30
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables.....	31
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	32
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	33–36
Manifestaciones escritas	37
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes	38
Documentación	39
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables.....	A1–A7
Conceptos clave en esta NIA	A8–A13
Definiciones	A14–A18
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A19–A63

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	A64–A80
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A81–A132
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	A133–A136
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	A137–A144
Manifestaciones escritas	A145
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes	A146–A148
Documentación	A149–A152
Anexo 1: Factores de riesgo inherente	
Anexo 2: Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la NIA 315 (Revisada)¹, la NIA 330², la NIA 450³, la NIA 500⁴ y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartado A1-A6, Anexo 1)
3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, momento de realización y extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

4. Esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente a efectos de valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para las estimaciones contables. Dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección que podría ser material puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. Como se indica en la NIA 200⁵, el

¹ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

² NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

³ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

⁴ NIA 500, *Evidencia de auditoría*

⁵ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado A40.

riesgo inherente es más alto para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar relacionados. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado que se denomina en esta NIA el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartado A8–A9, A65–A66, Anexo 1)

5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada) y de la NIA 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:
 - Existen controles relevantes para la auditoría, respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
 - Comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes.
6. Esta NIA requiere también una valoración separada del riesgo de control al valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para las estimaciones contables. En la valoración del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos de auditoría posteriores contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones no puede verse reducida por un funcionamiento eficaz de los controles con respecto a una afirmación concreta⁶. (Ref: Apartado A10)
7. Esta NIA resalta que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.
8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a fraude. (Ref: Apartado A11)
9. Esta NIA requiere que el auditor evalúe, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables⁷ de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. A efectos de esta NIA, razonable de acuerdo con el marco de información financiera aplicable significa que los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable han sido aplicados adecuadamente, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartado A12–A13, A139–A144)
 - la realización de la estimación contable, incluida la selección del método, de las hipótesis y de los datos, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
 - la selección de la estimación puntual de la dirección y

⁶ NIA 530, *Muestreo de auditoría*, Anexo 3.

⁷ Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13(c).

- la información a revelar sobre la estimación contable, incluida la información a revelar sobre el modo en que se desarrolló la estimación contable y que explica la naturaleza, extensión y fuentes de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. Apartado suprimido.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Estimación contable: un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado A14)
 - (b) Estimación puntual o rango del auditor: una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref: Apartado A15)
 - (c) Incertidumbre en la estimación: susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: Apartado A16, Anexo 1)
 - (d) Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref: Apartado A17)
 - (e) Estimación puntual de la dirección: la cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
 - (f) Desenlace de una estimación contable: importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en las que se basa una estimación contable. (Ref: Apartado A18)

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada)⁸ el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para proporcionar una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartado A19–A22)

La entidad y su entorno.

⁸ NIA 315 (Revisada), apartados 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20–21.

- (a) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)
- (b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que las transacciones y otros hechos o condiciones están sujetos a factores de riesgo inherente o se ven afectados por estos. (Ref: Apartados A24–A25)
- (c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)
- (d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a)–(c). (Ref: Apartado A27)

El control interno de la entidad.

- (e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)
- (f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)
- (g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)
- (h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:
 - (i) Los tipos de transacciones, hechos y condiciones que son significativos para los estados financieros y que originan la necesidad de estimaciones contables o de cambios en las mismas y de la correspondiente información a revelar y (Ref: Apartados A34–A35)
 - (ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:
 - a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la dirección: (Ref: Apartados A36–A37)
 - i. selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38–A39)
 - ii. selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40–A43)
 - iii. selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)
 - b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)

- c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)
 - (i) Actividades de control relevantes para la auditoría sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref: Apartado A50–A54)
 - (j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.
- 14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)
- 15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref: Apartados A61–A63)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

- 16. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, como requiere la NIA 315 (Revisada)⁹, el auditor valorará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. Para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A64–A71)
 - (a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)
 - (b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)
 - (i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o
 - (ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.
- 17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo¹⁰. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo¹¹. (Ref: Apartado A80)

⁹ NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26.

¹⁰ NIA 315 (Revisada), apartado 27.

¹¹ NIA 315 (Revisada), apartado 29.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

18. Como requiere la NIA 330¹², los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones¹³, teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:

- (a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);
- (b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o
- (c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–29).

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría¹⁴. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)

19. Como requiere la NIA 330¹⁵, el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:

- (a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o
- (b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control¹⁶. (Ref: Apartados A85–A89)

20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle¹⁷. (Ref: Apartado A90)

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la

¹² NIA 330, apartados 6–15 y 18.

¹³ NIA 330, apartados 6–7 y 21.

¹⁴ NIA 330, apartado 7(b).

¹⁵ NIA 330, apartado 8.

¹⁶ NIA 330, apartado 9.

¹⁷ NIA 330, apartados 15 y 21.

fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91–A93)

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable.

22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)
- (a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y
 - (b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.

Métodos.

23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
- (a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;
 - (d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100)
 - (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y
 - (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y
 - (e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)

Hipótesis significativas.

24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
- (a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones

contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)

- (d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)

Datos.

- 25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
 - (a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)
 - (d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.

- 26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para:
 - (a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)
 - (b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110–A114)
- 27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartado A115–A117)
 - (a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;
 - (b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28–29; y
 - (c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265¹⁸.

¹⁸ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor:

28. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y aplicarán para tratar las cuestiones indicadas en los apartados 23–25. (Ref: Apartados A118–A123)
29. Si el auditor desarrolla un rango:
 - (a) determinará que el rango sólo incluye cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que han sido evaluadas por el auditor como razonables de acuerdo con los objetivos de la medición y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartados A124–A125)
 - (b) diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material relativos a la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría.

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden facilitar al auditor la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

31. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133–A136)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados

33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables¹⁹, el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartados A137–A138)
- (a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;
 - (b) las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de información financiera aplicable y
 - (c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria²⁰. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)²¹.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones.

35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. La NIA 450²² proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las incorrecciones (ya sean incorrecciones de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)
36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:
- (a) en el caso de un marco de imagen fiel, si la dirección ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación fiel en los estados financieros en su conjunto²³ o
 - (b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error²⁴.

Manifestaciones escritas

37. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección²⁵ y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor también considerará la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas, incluidas las relacionadas con los métodos, las hipótesis y los datos empleados. (Ref: Apartado A145)

¹⁹ NIA 330, apartados 25-26.

²⁰ NIA 500, apartado 11.

²¹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

²² NIA 450, apartado A6.

²³ Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.

²⁴ Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.

²⁵ NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes

38. En la aplicación de la NIA 260 (Revisada)²⁶ y de la NIA 265²⁷, se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad o con la dirección sobre determinadas cuestiones, incluidos los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas de control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará, en su caso, las cuestiones a comunicar con respecto a las estimaciones contables y tendrá en cuenta si los motivos atribuidos a los riesgos de incorrección material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar. Además, en determinadas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor se comunique con otras partes relevantes, como autoridades reguladoras o supervisores prudenciales acerca de determinadas cuestiones. (Ref: Apartados A146–A148)

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría²⁸: (Ref: Apartados A149–A152)
- (a) elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
 - (b) la conexión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones²⁹, teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;
 - (c) la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;
 - (d) en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y
 - (e) juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

* * *

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables. (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables.

- A1. Los ejemplos de estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen:
- Obsolescencia de las existencias.
 - Amortización de inmuebles y maquinaria.

²⁶ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(a).

²⁷ NIA 265, apartado 9.

²⁸ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6, A7 y A10

²⁹ NIA 330, apartado 28(b).

- Valoración de infraestructuras.
- Valoración de instrumentos financieros.
- Resultado de litigios pendientes.
- Provisión para insolvencias.
- Valoración de pasivos por contratos de seguro.
- Obligaciones por garantías.
- Pasivos por prestaciones de jubilación.
- Pagos basados en acciones.
- Valor razonable de activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos la determinación del fondo de comercio y de los activos intangibles.
- Deterioro de activos no corrientes o de inmuebles y maquinaria mantenidos para su venta.
- Intercambios no monetarios de activos y pasivos entre partes independientes.
- Reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo.

Métodos.

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black-Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos.

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o

- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación. (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente. (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y de hechos que pueden afectar la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección, antes de considerar los controles. En el Anexo 1 se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. Además de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad, otros factores de riesgo inherente que puede considerar el auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material pueden incluir el grado en que la estimación contable está sujeta o se ve afectada por:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, las hipótesis o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude al realizar la estimación contable.

Riesgo de control. (Ref: Apartado 6)

A10. Una consideración importante para el auditor en la valoración del riesgo de control en las afirmaciones es la eficacia del diseño de los controles en los que tiene intención de confiar y el grado en que los controles responden a los riesgos inherentes en las afirmaciones valorados. La evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa sobre la eficacia operativa de los controles al determinar si se van a comprobar.

Escepticismo profesional. (Ref: Apartado 8)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen modos en los que el auditor puede aplicar el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientaciones sobre modos en los que la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se puede documentar e incluye ejemplos de apartados específicos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional.

Concepto de "razonable". (Ref: Apartado 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la consideración del auditor sobre si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable incluyen:

- si los datos e hipótesis utilizados en la realización de las estimaciones contables son congruentes entre sí y con los que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades empresariales de la entidad y
- si la estimación contable tiene en cuenta la información adecuada como lo exige el marco de información financiera aplicable.

A13. La expresión "aplicado adecuadamente" tal como se utiliza en el apartado 9 significa aplicado de un modo que no sólo cumple los requerimientos del marco de información financiera aplicable, sino que, al hacerlo, refleja juicios congruentes con el objetivo de la base de medición de dicho marco.

Definiciones

Estimación contable. (Ref: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes que pueden estar relacionados con tipos de transacciones o saldos contables reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables también incluyen importes incluidos en la información revelada o utilizados para enjuiciar el reconocimiento o revelación en relación con un tipo de transacciones o con un saldo contable.

Estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor. (Ref: Apartado 12(b))

A15. Se puede utilizar una estimación puntual o un rango del auditor para evaluar una estimación contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros) o indirectamente (por ejemplo, un importe que será utilizado como hipótesis significativa para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar al establecer una cantidad o rango de cantidades en la evaluación de un elemento no monetario de datos o una hipótesis (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

Incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado 12(c))

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporcione información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se producen intercambios reales. Sin embargo, puede existir incertidumbre en la estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la valoración de valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

Sesgo de la dirección. (Ref: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad en la realización de una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio y a la susceptibilidad de que exista sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un

determinado objetivo de beneficio o ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización.

Desenlace de una estimación contable. (Ref: Apartado 12(f))

A18. Algunas estimaciones contables, por su naturaleza, no tienen un desenlace que sea relevante para el trabajo del auditor realizado de conformidad con esta NIA. Por ejemplo, una estimación contable puede estar fundamentada en las percepciones de los participantes en el mercado en un momento determinado. En consecuencia, el precio que se obtiene cuando se vende un activo o se transfiere un pasivo puede diferir de la correspondiente estimación contable realizada en la fecha de cierre porque, con el paso del tiempo, las percepciones del valor de los participantes en el mercado han cambiado.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno. (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados 11–24 de la NIA 315 (Revisada) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta NIA están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada).

Graduación.

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, de la extensión con que la o las cuestiones concretas son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros hechos y condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles relevantes para la auditoría. Si es así, es probable que los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la dirección con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros y sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable.

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno.

Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones. (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden originar la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado dichos requerimientos pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad³⁰.

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
 - o establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
 - o especifica determinados criterios que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo o
 - o especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y
- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

³⁰ NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

Factores normativos. (Ref: Apartado 13(c))

A26. La obtención de conocimiento, en su caso, de los factores normativos aplicables a las estimaciones contables puede facilitar al auditor la identificación de marcos normativos (por ejemplo, marcos normativos establecidos por supervisores prudenciales en el sector bancario o de seguros) y la determinación de si ese o esos marcos normativos:

- tratan de las condiciones para el reconocimiento o métodos de medición de estimaciones contables o proporcionan orientaciones sobre ello;
- especifican o proporcionan orientaciones sobre información a revelar adicional a los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporcionan una indicación de áreas en las que puede existir un sesgo de la dirección para cumplir los requerimientos normativos o
- contienen requerimientos con fines de regulación que no son congruentes con el marco de información financiera aplicable, lo cual puede ser indicativo de posibles riesgos de incorrección material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos de provisiones para pérdidas por insolvencias que excedan a los que requiere el marco de información financiera aplicable.

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros. (Ref: Apartado 13(d))

A27. La obtención de conocimiento acerca de la naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros facilita al auditor la comprensión de la base de medición de dichas estimaciones contables y la naturaleza y extensión de la información a revelar que puede ser relevante. Esa obtención de conocimiento proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que esta realiza las estimaciones contables.

El control interno relevante para la auditoría.

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad. (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada)³¹, el conocimiento por el auditor de la naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la dirección para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor ya que está relacionada con si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético y si
- los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan en conjunto una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

A29. El auditor puede obtener conocimiento de los responsables del gobierno de la entidad:

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada al realizar la estimación contable;

³¹ NIA 315 (Revisada), apartado 14.

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender si la dirección ha realizado las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la dirección, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisan el proceso de la dirección para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos o
- supervisan las actividades de seguimiento emprendidas por la dirección. Esto puede incluir procedimientos de supervisión y revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o en la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección. (Ref: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de que la dirección necesite contratar a un experto³²:

- La naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada, por ejemplo, la estimación puede implicar la medición de las reservas de minerales o de hidrocarburos en entidades de la industria extractiva o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.
- La naturaleza técnica de los modelos exigidos para aplicar los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de mediciones a valor razonable de nivel 333.
- La naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad. (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

³² NIA 500, apartado 8.

³³ Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 *Valoración del valor razonable*.

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
 - la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
 - el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
 - el personal clave.
- A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:
- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
 - Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
 - Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
 - Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
 - Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
 - Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables. (Ref: Apartado 13(h)(i))

- A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 18(a) y (d) de la NIA 315 (Revisada). Al obtener conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:
- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
 - El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.
- A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos y condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada) trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado, incluida la determinación de si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con los procesos de valoración del riesgo por la entidad³⁴.

³⁴ NIA 315 (Revisada), apartado 17.

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a))

- A36. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, a cambios en el marco de información financiera aplicable o en el entorno normativo; o si la dirección tiene otro motivo válido.
- A37. Si la dirección no ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando los métodos, hipótesis y datos anteriores a la vista del entorno o circunstancias actuales.

Métodos. (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(i))

- A38. Es posible que el marco de información financiera aplicable defina el método que se debe utilizar en la realización de una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define un método único o la base de medición requerida prescribe, o permite, la utilización de métodos alternativos.

Modelos.

- A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean relevantes para la auditoría. Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener conocimiento del modelo y de las actividades de control relevantes para la auditoría incluyen los siguientes:

- la manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
 - o la solidez teórica del modelo;
 - o la integridad matemática del modelo y
 - o la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo;
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y

- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis. (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección ha seleccionado las hipótesis utilizadas en la realización de las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- El fundamento de la selección realizada por la dirección y la documentación que sustenta la selección de la hipótesis. Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones que se deben utilizar en la selección de una hipótesis.
- El modo en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes e íntegras.
- En su caso, el modo en que la dirección determina si las hipótesis son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades de negocios de la entidad, o con otras cuestiones que están:
 - o bajo el control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la vida útil de un activo), y si son congruentes con los planes de negocio de la entidad y con el entorno externo; y
 - o fuera del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad o posibles actuaciones judiciales o de regulación).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la revelación de hipótesis.

A41. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis varían en términos de las fuentes de los datos y la base de los juicios que las sustentan, como sigue:

- (a) Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que prepara la información financiera.
- (b) Los que reflejan los propios juicios de la entidad sobre las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo basándose en los mejores datos disponibles en función de las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) puede no ser siempre evidente y distinguir entre ellas depende del conocimiento de las fuentes de datos y del fundamento de los juicios en los que se sustenta la hipótesis. Además, puede ser necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A42. Las hipótesis utilizadas en la realización de una estimación contable se califican en esta NIA como hipótesis significativas si una variación razonable en la hipótesis afectaría de forma material a la medición de la estimación contable. Puede ser útil un análisis de sensibilidad para demostrar en qué grado varía la medición basada en una o varias hipótesis utilizadas al realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez.

A43. Cuando los mercados están inactivos o carecen de liquidez, el conocimiento por el auditor del modo en que la dirección selecciona las hipótesis puede incluir el conocimiento de si la dirección:

- ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método a esas circunstancias. Dicha adaptación puede incluir efectuar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean adecuados en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos con las cualificaciones o con los conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, de manera urgente si fuera necesario, incluida la selección de la técnica de valoración adecuada en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos para determinar el rango de desenlaces, dadas las incertidumbres involucradas, haciendo, por ejemplo, un análisis de sensibilidad;
- dispone de los medios para valorar, en su caso, el modo en que el deterioro de las condiciones del mercado ha afectado a las operaciones de la entidad, al entorno y a los riesgos de mercado relevantes y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias y
- dispone de un conocimiento adecuado del modo y la relevancia en que los datos de precios obtenidos de determinadas fuentes de información externas pueden variar en esas circunstancias.

Datos. (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de los sistemas de tecnologías de la información utilizados para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Las cuestiones que puede ser adecuado que considere el auditor en relación con si la dirección tiene conocimiento del grado de incertidumbre en la estimación y hasta qué punto lo tiene incluyen, por ejemplo:

- Si la dirección identificó métodos alternativos, hipótesis significativas o fuentes de datos adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.
- Si la dirección consideró desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas o en los datos utilizados al realizar la estimación contable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.

A46. Puede ocurrir que los requerimientos del marco de información financiera aplicable establezcan el enfoque que se debe emplear para seleccionar la estimación puntual de la dirección entre los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el importe adecuado es el importe adecuadamente seleccionado entre los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, indicar que el importe más pertinente puede estar en el centro de ese rango.

A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones del valor razonable, la NIIF 13³⁵ indica que, si se emplean varias técnicas de valoración para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las indicaciones respectivas del valor razonable) deben evaluarse teniendo en cuenta la razonabilidad del rango de valores que dichos resultados indican. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que resulte más representativo del valor razonable dadas las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar que se utilice una media ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles o el importe más probable o menos improbable.

A48. El marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele cierta información en relación con las estimaciones contables o establecer objetivos de revelación en relación con estas. Algunas entidades pueden elegir revelar información adicional. Esta información revelada u objetivos de revelación pueden tratar, por ejemplo:

- Del método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable y el fundamento para su selección.
- De la información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
 - hipótesis desarrolladas internamente o
 - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Del efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- De las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- De la información del valor razonable.
- De la información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.

A49. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con la incertidumbre en la estimación, por ejemplo:

- Información sobre las hipótesis realizadas sobre el futuro y otras importantes fuentes de incertidumbre en la estimación que incrementen la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos después del cierre del ejercicio o a una mayor magnitud del ajuste. Estos requerimientos se pueden describir empleando términos tales como “Principales fuentes de incertidumbre en la estimación” o “Estimaciones contables críticas”. Pueden estar relacionados con estimaciones contables que requieren los juicios de la dirección más difíciles, subjetivos o complejos. Esos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, en consecuencia, se puede incrementar la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos, con el número de elementos de datos e hipótesis que afectan a la resolución final futura de la incertidumbre en la estimación. La información que se puede revelar incluye:
 - la naturaleza de la hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación;
 - la sensibilidad de los valores contables a los métodos e hipótesis empleados, incluidos los motivos de esa sensibilidad;
 - la resolución final esperada de una incertidumbre y el rango de los desenlaces razonablemente

³⁵ NIIF 13, Valoración del valor razonable, apartado 63.

posibles con respecto a los valores contables de los activos y pasivos afectados y

- una explicación de los cambios realizados en las hipótesis pasadas relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre no se ha resuelto.
- Información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La revelación de información específica como:
 - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e
 - Información con respecto a la falta de actividad o de liquidez del mercado.
- Información cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.
- Información cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Actividades de control relevantes para la auditoría sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables. (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles relevantes para la auditoría y, en consecuencia, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la dirección que se describe en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar actividades de control relevantes en relación con todos los elementos del apartado 13(h)(ii), según la complejidad asociada con la estimación contable.

A51. Como parte de la obtención de conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de las actividades de control. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la

estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles relevantes para la auditoría incluyan controles generales de TI y de aplicaciones. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si el sistema de tecnología de la información tiene la capacidad y está adecuadamente configurado para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varios sistemas para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre los sistemas, en especial cuando los sistemas no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
- cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, seguimiento de controles y otros componentes del control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada)³⁶.

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación de actividades de control que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y

³⁶ NIA 315 (Revisada), apartado A77.

- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Revisión del desenlace o reestimación de anteriores estimaciones contables. (Ref: Apartado 14)

A55. Una revisión del desenlace o una reestimación de anteriores estimaciones contables (revisión retrospectiva) facilita la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material cuando esas estimaciones contables tienen un desenlace mediante transferencia o realización del activo o pasivo en el periodo actual, o se reestiman para los fines del periodo actual. Mediante la realización de una revisión retrospectiva, el auditor podría obtener:

- Información en relación con la eficacia del proceso de estimación previo realizado por la dirección, sobre cuya base el auditor puede obtener evidencia de auditoría acerca de la probabilidad de que el proceso de la dirección sea eficaz en el periodo actual.
- Evidencia de auditoría sobre aspectos tales como los motivos de cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
- Información relativa a la complejidad o incertidumbre en la estimación de las estimaciones contables.
- Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables al sesgo de la dirección o que puede ser un indicador de posible sesgo de la dirección. El escepticismo profesional del auditor facilita la identificación de dichas circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual. Dicha revisión retrospectiva se puede realizar para estimaciones contables hechas para los estados financieros del periodo anterior o se puede realizar sobre varios periodos o para un periodo más corto (semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva sobre varios periodos puede ser adecuada cuando el desenlace de una estimación contable se produce en un periodo más largo.

A57. La NIA 240³⁷ requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con la presente NIA puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizados en la realización de las anteriores estimaciones contables. Por otra parte, por ejemplo, en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que puede ser

³⁷ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 32(b)(ii).

relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual.

A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una incorrección si, por ejemplo, se debe a información que estaba a disposición de la dirección al cierre de los estados financieros del periodo anterior o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta de acuerdo con el marco de información financiera aplicable³⁸. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor puede volver a valorar el riesgo de control y puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados. (Ref: Apartado 15)

A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo³⁹:

- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
- El grado de incertidumbre en la estimación.
- La complejidad del método o del modelo utilizados.
- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a las estimaciones contables, incluida la existencia de áreas sujetas a distintas interpretaciones o a prácticas o áreas en las que existen incongruencias en el modo en que se realizan las estimaciones contables.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados de incorrección material.
- La necesidad de aplicar el juicio sobre cuestiones no especificadas en el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de juicio que se requiere para seleccionar los datos e hipótesis.
- La complejidad y extensión del uso por la entidad de tecnologías de la información en la realización de estimaciones contables.

La necesidad, momento y extensión de la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados pueden variar en el desarrollo de la auditoría.

³⁸ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.

³⁹ NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 14 y NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

- A62. El auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría (por ejemplo, cualificaciones en valoración) y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor⁴⁰.
- A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que no sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para un sencillo cálculo de obsolescencia de las existencias. Sin embargo, para, por ejemplo, estimar las pérdidas esperadas por insolvencias de una institución bancaria o los pasivos por contratos de seguro de una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que se necesita aplicar cualificaciones o conocimientos especializados.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

- A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.
- A65. El apartado A42 de la NIA 200 indica que las NIA, por lo general, no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control. No obstante, dicha NIA requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 330⁴¹.
- A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente, se requiere que el auditor tenga en cuenta el grado al que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se ve afectada por estos. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para determinar:
- en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente y
 - los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

- A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:
- (a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de

⁴⁰ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

⁴¹ NIA 330, apartado 7(b)

juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.

- (b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.
 - (c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.
- A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente en el extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.
- A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos de incorrección material identificados, a la valoración de esos riesgos y, por último, a lo convincente que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.
- A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede valorar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones⁴², independientemente del grado en que la estimación contable estuviera sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se viera afectada por estos. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente en el extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

⁴² NIA 315 (Revisada), apartado 31.

Incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados 16(a))

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
 - o La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
 - o La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
 - o Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias o que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
 - o haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
 - o obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)⁴³ establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

⁴³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

Complejidad o subjetividad. (Ref: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método.

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.
- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuentes de incertidumbre inherente en

la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociada a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de incorrección debida a un sesgo de la dirección o a fraude, lo que puede tener como resultado un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (Ref: Apartado 18)

A81. Para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores el auditor puede emplear cualquiera de los tres enfoques de comprobación (individualmente o combinados) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se utilizan varias hipótesis para realizar una estimación contable, el auditor puede decidir emplear un enfoque de comprobación distinto para cada hipótesis.

Obtención de evidencia de auditoría relevante tanto corroborativa como contradictoria.

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones⁴⁴. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría.

A83. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor⁴⁵. En consecuencia, la consideración de la naturaleza o de la cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando la valoración del riesgo inherente relacionado con una estimación contable se sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

⁴⁴ NIA 500, apartado A1.

⁴⁵ NIA 330, apartados 7(b) y A19.

Graduación

A84. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor están afectados por, entre otros:

- Los riesgos valorados de incorrección material que afectan a lo convincente que debe ser la evidencia de auditoría necesaria e influyen en el enfoque que selecciona el auditor para auditar una estimación contable. Por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material relacionados con las afirmaciones de existencia o valoración pueden ser más bajos para una provisión sencilla por las gratificaciones que se pagan a los empleados poco después del cierre del ejercicio. En esta situación, puede resultar más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la evaluación de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que a través de otros enfoques de comprobación.
- Los motivos de los riesgos valorados de incorrección material.

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles relevantes. (Ref: Apartado 19)

A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la dirección, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.

A86. Para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la comprobación de la eficacia operativa de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores como:

- la naturaleza, frecuencia y volumen de transacciones;
- la eficacia del diseño de los controles, incluido si los controles están adecuadamente diseñados para responder al riesgo inherente valorado y lo firme que es el gobierno de la entidad;
- la importancia de determinados controles para los objetivos globales y procesos de control establecidos en la entidad, incluida la sofisticación del sistema de información para sustentar las transacciones;
- el seguimiento de los controles y las deficiencias en el control interno identificadas;
- la naturaleza de los riesgos a los que los controles tienen como finalidad responder, por ejemplo, controles relacionados con la aplicación de juicio frente a controles sobre datos de soporte;
- la competencia de las personas que participan en las actividades de control;
- la frecuencia con la que se realizan las actividades de control;
- la evidencia de que se realizan las actividades de control.

Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A87. En algunos sectores, como por ejemplo en el sector financiero, la dirección hace un uso extensivo de la TI para llevar a cabo las actividades. En consecuencia, es mayor la probabilidad de que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las que los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:

- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con el inicio, registro, procesamiento o información obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.
- Cuando la información en la que se basan una o varias afirmaciones se inicia, registra, procesa o incluye en informes electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un elevado volumen de transacciones o de datos o cuando se utiliza un modelo complejo que requiere el empleo extensivo de tecnologías de la información para asegurar que la información es exacta e íntegra. Puede ser necesaria una provisión para insolvencias compleja en el caso de una institución financiera o de una compañía de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una empresa de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para insolvencias pueden incluir muchos saldos pequeños resultantes de un elevado volumen de transacciones. En esas circunstancias, es posible que el auditor concluya que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin comprobar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para insolvencias.

En esos casos, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría puede depender de la eficacia de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

A89. Como parte de la auditoría de los estados financieros de determinadas entidades (como un banco o una compañía de seguros), las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales en relación con el control interno o proporcione una conclusión de aseguramiento sobre este. En esas circunstancias, y en otras similares, es posible que el auditor pueda utilizar como evidencia de auditoría información obtenida durante la aplicación de esos procedimientos, siempre que se determine si se han producido cambios posteriores que puedan afectar a su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos. (Ref: Apartado 20)

A90. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría en respuesta a un riesgo significativo consistan únicamente en procedimientos sustantivos, la NIA 330⁴⁶ requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalle. Dichas pruebas de detalle se pueden diseñar y realizar bajo cualquiera de los enfoques descritos en el apartado 18 de la presente NIA sobre la base del juicio profesional del auditor en función de las circunstancias. Como ejemplos de pruebas de detalle para riesgos significativos relacionados con estimaciones contables cabe citar:

- Examen, por ejemplo, examinar contratos para corroborar términos o hipótesis.
- Recálculo, por ejemplo, verificando la exactitud matemática de un modelo.
- Confirmación de hipótesis utilizadas con documentación de soporte, como información publicada por terceros.

Obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría. (Ref: Apartado 21)

A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto discontinuado poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación

⁴⁶ NIA 330, apartado 21.

de su valor realizable neto al cierre del periodo. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de comprobación junto con otro enfoque del apartado 18.

- A92. En el caso de algunas estimaciones contables, es poco probable que los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la estimación contable. Por ejemplo, cuando las condiciones o hechos relacionados con algunas estimaciones contables sólo se producen a lo largo de un periodo prolongado. Además, debido al objetivo de la medición de las estimaciones contables del valor razonable, la información posterior al cierre del periodo puede no reflejar los hechos o condiciones existentes a la fecha del balance de situación y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable del valor razonable.
- A93. Incluso cuando el auditor decide no utilizar este enfoque de comprobación en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560. La NIA 560 exige que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado⁴⁷ todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste o su revelación en los estados financieros y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros⁴⁸. Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente relevante el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable. (Ref: Apartado 22)

- A94. Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:
- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que el procedimiento aplicado por la dirección en el periodo actual es adecuado.
 - La estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.
 - El marco de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la dirección realice la estimación contable. Por ejemplo, éste puede ser el caso para una provisión para insolvencias.
 - La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos.

Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando no es factible ninguno de los otros enfoques de comprobación, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con alguno de los demás enfoques de comprobación.

Cambios en los métodos, hipótesis significativas y datos con respecto a periodos anteriores. (Ref: Apartado 23(a), 24(a), 25(a))

- A95. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en una hipótesis significativa o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si las hipótesis significativas no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el auditor deba

⁴⁷ NIA 560, apartado 6.

⁴⁸ NIA 560, apartado 8.

mantener discusiones adicionales con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección la adecuación de las hipótesis utilizadas.

Indicadores de sesgo de la dirección (Ref: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Si el auditor identifica indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, es posible que deba mantener discusiones adicionales con la dirección y que deba reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados eran adecuados y fundados dadas las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de posible sesgo de la dirección para una determinada estimación contable puede ser cuando la dirección ha desarrollado un rango adecuado para varias hipótesis diferentes, y en cada caso la hipótesis utilizada se eligió en la parte del rango que producía la medición más favorable.

Métodos.

La selección del método o del modelo. (Ref: Apartados 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método seleccionado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la dirección para la selección del método es adecuado;
- si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad;
- si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si el cambio en un método se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar incorrecciones en los estados financieros o indicar un posible sesgo de la dirección. (véanse también los apartados A133–A136)

Estas cuestiones son importantes cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelos complejos. (Ref: Apartado 23(d))

A98. Es más probable que un modelo y el método relacionado sean complejos cuando:

- entender y aplicar el método, así como diseñar el modelo y seleccionar y utilizar datos e hipótesis adecuados, exige cualificaciones o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su utilización en el modelo porque existen restricciones a su disponibilidad o a la posibilidad de observarlos o al acceso a los mismos o
- es difícil mantener la integridad (es decir, exactitud, congruencia o integridad) de los datos e hipótesis en la utilización del modelo debido a múltiples atributos de valoración, múltiples relaciones entre ellos o múltiples iteraciones del cálculo.

A99. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta cuando la dirección utiliza un modelo complejo incluyen, por ejemplo:

- Si el modelo se valida antes de su utilización o cuando se ha producido un cambio en el mismo, mediante revisiones periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para su uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:
 - o la solidez teórica del modelo;
 - o la integridad matemática del modelo;
 - o la exactitud e integridad de los datos y de las hipótesis del modelo; y
 - o el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la dirección emplea cualificaciones y conocimientos adecuados al utilizar el modelo.

Estas consideraciones también pueden ser útiles para un método que no implica un modelo complejo.

A100. Puede ocurrir que la dirección haga ajustes al resultado del modelo para cumplir los requerimientos del marco de información financiera aplicable. En algunos sectores esos ajustes se denominan superposiciones (“overlays”). En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, puede resultar pertinente considerar si los ajustes al resultado del modelo, en su caso, reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos utilizados en la aplicación del método.
(Ref: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos e hipótesis en todas las etapas de procesamiento de la información. No mantener esa integridad puede tener como resultado la corrupción de los datos e hipótesis y originar incorrecciones. A este respecto, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos e hipótesis están sujetos a todos los cambios previstos por la dirección y no lo están a cambios no previstos, durante actividades como su introducción, almacenamiento, extracción, transmisión o procesamiento.

Hipótesis significativas. (Ref: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de la hipótesis;
- si la hipótesis es adecuada dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en la selección de una hipótesis con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar incorrecciones materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables, lo cual se puede hacer con varios enfoques dependiendo de las circunstancias. Un enfoque posible es un análisis de sensibilidad. Esto podría conllevar la determinación del modo en que el importe de una estimación contable varía en función de distintas hipótesis. Incluso cuando se trata de estimaciones contables medidas a valor razonable, el uso de diferentes hipótesis por los distintos participantes en el mercado puede dar lugar a diferencias. El análisis de sensibilidad puede llevar al establecimiento de varios escenarios de desenlace, en ocasiones caracterizados por la dirección como un rango de desenlaces, e incluyendo escenarios "pesimistas" y "optimistas".

A104. A través del conocimiento obtenido en la realización de la auditoría, el auditor puede detectar o haber obtenido conocimiento de hipótesis utilizadas en otras áreas de negocio de la entidad. Esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocio, hipótesis en documentos sobre estrategias y flujos de efectivo futuros. Asimismo, si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, la NIA 315 (Revisada)⁴⁹ requiere que considere si la información obtenida de esos otros encargos es relevante para la identificación de riesgos de incorrección material. También puede ser útil considerar esa información al tratar la congruencia de las hipótesis significativas entre sí y de estas con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. La adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable puede depender de la intención y de la capacidad de la dirección para llevar a cabo determinadas actuaciones. La dirección con frecuencia documenta planes e intenciones en relación con activos o pasivos concretos y el marco de información financiera puede exigirle que lo haga. La naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- La indagación ante la dirección sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La revisión de los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- La evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos y las restricciones normativas o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las actuaciones de la dirección.
- Consideración de si la dirección ha cumplido, en su caso, con los requerimientos de documentación del marco de información financiera aplicable.

Sin embargo, algunos marcos de información financiera pueden no permitir que se tengan en cuenta las intenciones o planes de la dirección al realizar una estimación contable. Con frecuencia, este es el caso de las estimaciones contables del valor razonable, ya que el objetivo de su medición requiere que las hipótesis significativas reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

⁴⁹ NIA 315 (Revisada), apartado 8.

Datos. (Ref: Apartado 25(a))

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los datos seleccionados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados o en los datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se fundamenta en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, no es probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable tienen como resultado estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden dar lugar a incorrecciones en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección. (Véanse los apartados A133–A136).
- Relevancia y fiabilidad de los datos. (Ref: Apartado 25(c))

A107. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la NIA 500 requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor⁵⁰.

Términos legales o contractuales complejos. (Ref: Apartado 25(d))

A108. Los procedimientos que puede considerar el auditor cuando la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos incluyen:

- considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagar ante los asesores jurídicos sobre los términos legales o contractuales e
- inspeccionar los contratos para:
 - o evaluar la finalidad empresarial subyacente de la transacción o acuerdo y
 - o considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.

Medidas de la dirección para entender y tratar la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a si la dirección ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación pueden incluir si la dirección:

- (a) ha entendido la incertidumbre en la estimación mediante la identificación de las fuentes y la valoración del grado de variabilidad inherente en los resultados de la medición y el consiguiente rango de resultados de medición razonablemente posibles;

⁵⁰ NIA 500, apartado 9.

- (b) ha identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan al riesgo de incorrección material y ha tratado el potencial de incorrección mediante la aplicación de:
 - (i) las cualificaciones y los conocimientos adecuados en la realización de estimaciones contables y
 - (ii) el juicio profesional, incluido mediante la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad de sesgo de la dirección, y
- (c) ha tratado la incertidumbre en la estimación mediante la adecuada selección de una estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(b))

A110. Las cuestiones que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y al desarrollo de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación incluyen si:

- Los métodos y datos utilizados se seleccionaron adecuadamente, incluidos los casos en los que se disponía de métodos y fuentes de datos alternativos para la realización de la estimación contable.
- Los atributos de valoración utilizados fueron adecuados y completos.
- Las hipótesis se seleccionaron de un rango de importes razonablemente posibles y se sustentaron con datos adecuados relevantes y fiables.
- Los datos utilizados eran adecuados, relevantes y fiables y se mantuvo su integridad.
- Los cálculos se aplicaron de conformidad con el método y eran matemáticamente correctos.
- La estimación puntual de la dirección se seleccionó adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada revelada describe adecuadamente el importe como una estimación y explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de la estimación puntual de la dirección pueden incluir:

- Cuando el marco de información financiera aplicable establece la estimación puntual que se debe utilizar después de considerar los desenlaces e hipótesis alternativos, o impone un método de medición concreto, si la dirección ha seguido los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el modo de seleccionar un importe entre los resultados de medición razonablemente posibles, si la dirección ha aplicado su juicio teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la información relacionada revelada por la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera que puede requerir que se revele información:

- Que describa el importe como una estimación y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de realización, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles. El

marco también puede requerir que se revele información adicional para cumplir un objetivo de revelación⁵¹.

- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir cuestiones como los principios concretos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicados en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre los juicios significativos o críticos (por ejemplo, los que han tenido el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros) así como hipótesis prospectivas significativas y otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En determinadas circunstancias, puede ser necesario que se revele información adicional a la requerida específicamente por el marco de información financiera para lograr presentar la imagen fiel, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no induzcan a error.

A113. Cuanto mayor sea la incertidumbre en la estimación a la que está sujeta una estimación contable, mayor será la probabilidad de que los riesgos de incorrección material se valoren como más altos y, en consecuencia, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría para determinar, de conformidad con el apartado 35, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

A114. Si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría⁵².

Cuando la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que puede solicitar a la dirección que aplique para entender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de hipótesis alternativas o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, entre las cuestiones que quizás deba tener en cuenta el auditor está la de si puede hacerlo sin poner en peligro los requerimientos de independencia. Esto puede incluir requerimientos de ética aplicables que tratan de las prohibiciones de asumir responsabilidades de la dirección.

A117. Si, después de examinar la respuesta de la dirección, el auditor considera que no es factible realizar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión sobre los estados financieros de conformidad con el apartado 34.

Realización de una estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor. (Ref: Apartados 28-29)

A118. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

⁵¹ NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 92.

⁵² NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la dirección en el periodo actual vaya a ser eficaz.
- Los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la realización de estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados.
- No se han tenido en cuenta adecuadamente los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría, cuando es adecuado que lo haga la dirección y esos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- Existen fuentes alternativas de hipótesis o fuentes alternativas de datos relevantes que se pueden utilizar para realizar una estimación puntual del auditor o establecer un rango.
- La dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación (véase el apartado 27).

A119. La decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango se puede ver influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad, o el desenlace más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente posibles. En esas circunstancias, realizar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o establecer un rango de diversas formas, por ejemplo:

- Empleando un modelo diferente al que utilizó la dirección, por ejemplo, uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o un modelo propiedad del auditor o desarrollado por él.
- Empleando el modelo de la dirección, pero desarrollando hipótesis o fuentes de datos alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando el método propio del auditor, pero desarrollando hipótesis alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar un modelo o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Considerando otras condiciones, transacciones o hechos comparables o, cuando sea relevante, mercados de activos o pasivos comparables.

A122. El auditor también puede realizar una estimación puntual o establecer un rango sólo para una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una determinada hipótesis o cuando sólo cierta parte de la estimación contable está originando el riesgo de incorrección material).

A123. Cuando el auditor emplee sus propios métodos, hipótesis o datos para realizar una estimación puntual o establecer un rango, puede obtener evidencia acerca de la adecuación de los métodos, hipótesis y datos de la dirección. Por ejemplo, si el auditor emplea sus propias hipótesis para establecer un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección, puede también hacerse una idea sobre si los juicios de

la dirección en la selección de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de la estimación contable dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

- A124. El requerimiento del apartado 29(a) de que el auditor determine que el rango sólo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.
- A125. El tamaño del rango del auditor puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto, en particular cuando la materialidad se basa en los resultados operativos (por ejemplo, el resultado antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con los activos u otras partidas del balance. Es más probable que se origine esta situación en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es un múltiplo de la materialidad, lo que es más común para algunos tipos de estimaciones contables o en determinados sectores, tales como los seguros o la banca, donde es más típico un alto grado de incertidumbre en la estimación y pueden existir requerimientos específicos al respecto en el marco de información financiera aplicable. En base a los procedimientos aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida de conformidad con los requerimientos de esta NIA, es posible que el auditor concluya que un rango que sea un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, adecuado dadas las circunstancias. Cuando este sea el caso, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces. Los apartados A139–A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría. (Ref: Apartados 30)

- A126. La información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, relativa a los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, puede haber sido generada por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección o proporcionada por una fuente de información externa.

Fuentes de información externas.

- A127. Como se expone en la NIA 500⁵³, la fiabilidad de la información de una fuente externa se ve afectada por su procedencia, su naturaleza y las circunstancias en las que se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para considerar la fiabilidad de la información utilizada en la realización de una estimación contable puede variar dependiendo de la naturaleza de esos factores. Por ejemplo:
- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de una única fuente externa especializada en esa información, el auditor puede buscar un precio en una fuente alternativa independiente con la que comparar.
 - Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de múltiples fuentes de información externas independientes y parece existir consenso entre las fuentes, es posible que el auditor necesite obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una determinada fuente.

⁵³ NIA 500, apartado A31.

- Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información indique opiniones divergentes en el mercado, el auditor puede intentar conocer los motivos de la diversidad de opiniones. La diversidad puede ser el resultado de la utilización de diferentes métodos, hipótesis o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar utilizando precios actuales y otra fuente, precios futuros. Cuando la diversidad esté relacionada con incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre sí, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar la información sobre los métodos, hipótesis o datos aplicados.
- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por dicha fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A33f de la NIA 500 proporciona orientaciones aplicables.

A128. En el caso de estimaciones contables del valor razonable, las consideraciones adicionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

- (a) si los valores razonables se basan en intercambios del mismo instrumento o en cotizaciones en mercados activos;
- (b) cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, el modo en que esas transacciones se identifican y consideran comparables;
- (c) cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o no existen activos o pasivos comparables, el modo en que se desarrolló la información, así como si los datos desarrollados y utilizados representan las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio del activo o pasivo, en su caso; y
- (d) cuando la medición del valor razonable se basa en la cotización de un corredor, si dicha cotización:
 - (i) proviene de un creador de mercado que realiza transacciones con el mismo tipo de instrumento financiero;
 - (ii) es vinculante o no, atribuyéndose mayor peso a las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes y
 - (iii) refleja las condiciones de mercado a la fecha de los estados financieros, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable.

A129. Cuando se utiliza información de una fuente de información externa como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información, o si la información es suficientemente detallada, para comprender los métodos, hipótesis y otros datos empleados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y afectar en consecuencia a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que ha de aplicar. Por ejemplo, los servicios de tasación a menudo proporcionan información sobre sus métodos e hipótesis por clases de activos, pero no por valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus datos e hipótesis cuando proporcionan cotizaciones propias indicativas para valores individuales. El apartado A33g de la NIA 500 contiene orientaciones con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa cuando proporciona información que sirve de soporte.

Experto de la dirección.

- A130. Las hipótesis relativas a las estimaciones contables formuladas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza en la realización de una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos aplicables de esta NIA a esas hipótesis.
- A131. Si el trabajo de un experto de la dirección implica el empleo de métodos o fuentes de datos en relación con estimaciones contables o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relativos a una estimación puntual o la correspondiente información revelada para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta NIA pueden facilitar al auditor la aplicación del apartado 8(c) de la NIA 500.

Organizaciones de servicios.

- A132. La NIA 402⁵⁴ trata de la obtención de conocimiento por el auditor de los servicios prestados por una organización de servicios incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material. Cuando la entidad emplea los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y orientaciones de la NIA 402 pueden, por lo tanto, facilitar al auditor la aplicación de los requerimientos de esta NIA.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref: Apartado 32)

- A133. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en una cuenta y puede que sólo sea identificado por el auditor cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables, todas las estimaciones contables en su conjunto o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran razonables individualmente, pero las estimaciones puntuales de la dirección, de manera persistente, tienden hacia uno de los extremos del rango de desenlaces razonables del auditor que proporcionan un resultado más favorable para la dirección en los informes financieros, esas circunstancias pueden indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección.
- A134. Como ejemplos de indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:
- Los cambios en una estimación contable o en el método para realizarla cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio en las circunstancias.
 - La selección o el desarrollo de hipótesis significativas o de datos que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
 - La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Cuando se identifican esos indicadores, puede existir un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación o de los estados financieros. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede señalar una incorrección más que simplemente un indicador de sesgo de la dirección.

- A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas.

⁵⁴ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)⁵⁵.

A136. Adicionalmente, en aplicación de la NIA 240, se requiere que el auditor evalúe si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una incorrección material debida a fraude⁵⁶. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, que también pueden ser un factor de riesgo por fraude, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados⁵⁷. En relación con las estimaciones contables, puede llegar a conocimiento del auditor información a través de la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que el único motivo para una valoración de riesgo de incorrección material es la subjetividad que implica la realización de la estimación. Sin embargo, al aplicar procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja que lo inicialmente previsto, lo que puede cuestionar la valoración del riesgo de incorrección material (por ejemplo, el riesgo inherente puede tener que ser reevaluado y situado en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, puede ser necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría posteriores adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁵⁸.

A138. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se puede centrar especialmente en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. En el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que ese tratamiento es adecuado, algunos marcos de información contable pueden exigir revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones. (Ref: Apartados 9, 35)

A139. Al determinar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada son razonables o si contienen alguna incorrección:

- Cuando la evidencia de auditoría sustenta un rango, la amplitud del mismo puede ser grande y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su

⁵⁵ NIA 700 (Revisada), apartado 11.

⁵⁶ NIA 240, apartado 32(b).

⁵⁷ NIA 330, apartado A60.

⁵⁸ Véase también la NIA 315 (Revisada), apartado 31.

conjunto (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes incluidos en el rango.

- La evidencia puede avalar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección. En esas circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección.
- La evidencia de auditoría puede avalar un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección. En estas circunstancias, la incorrección es igual a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A140. Los apartados A110–A114 proporcionan orientaciones para facilitar al auditor la evaluación de la selección de una estimación puntual por la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable o desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y otra información revelada de conformidad con el apartado 31. El auditor entonces considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información revelada como parte de la evaluación global, de conformidad con el apartado 35, sobre si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección.

A142. La NIA 450 también proporciona orientaciones sobre información cualitativa a revelar⁵⁹ y cuándo las incorrecciones en la información a revelar podrían ser indicativas de fraude⁶⁰.

A143. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel⁶¹ incluye la consideración de la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las notas explicativas relacionadas, representan las transacciones y hechos de modo que logran la presentación fiel. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más alto, el auditor puede determinar que se requiere revelar más información para lograr la presentación fiel. Si la dirección no revela esa información adicional, es posible que el auditor concluya que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A144. La NIA 705 (Revisada)⁶² proporciona orientación sobre las implicaciones para la opinión del auditor del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 37)

A145. Las manifestaciones escritas sobre estimaciones contables concretas pueden incluir manifestaciones:

- De que los juicios significativos aplicados en la realización de las estimaciones contables han tenido en cuenta toda la información de la que tiene conocimiento la dirección.

⁵⁹ NIA 450, apartado A17.

⁶⁰ NIA 450, apartado A22.

⁶¹ NIA 700 (Revisada), apartado 14.

⁶² NIA 705 (Revisada), apartados 22 -23.

- Sobre la congruencia y adecuación de la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados por la dirección para realizar la estimación contable.
- De que las hipótesis reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.
- De que la información revelada relacionada con estimaciones contables, incluida la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación, es completa y adecuada de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- De que se han aplicado los conocimientos o la experiencia adecuados en la realización de las estimaciones contables.
- De que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información relacionada revelada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen o revelan en los estados financieros, que la decisión de la dirección respecto a que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable es adecuada.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes
(Ref: Apartado 38)

A146. Al aplicar la NIA 260 (Revisada), se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus puntos de vista acerca de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar⁶³. El Anexo 2 incluye cuestiones específicas relativas a las estimaciones contables que el auditor puede considerar comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

A147. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas del control interno detectadas durante la auditoría⁶⁴. Esas deficiencias significativas pueden incluir las que están relacionadas con los controles sobre:

- la selección y aplicación de políticas contables significativas, así como la selección y aplicación de métodos, hipótesis y datos;
- la gestión del riesgo y los sistemas relacionados con esta;
- la integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente externa, y
- el empleo, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que se pudiera necesitar.

A148. Además de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, es posible que al auditor se le autorice u obligue a comunicarse directamente con autoridades reguladoras o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en determinados momentos, como al planificar la auditoría o cuando se finaliza el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de instituciones financieras intentan colaborar con los auditores para compartir información acerca del funcionamiento y aplicación de los controles sobre actividades relativas a instrumentos financieros, dificultades al valorar instrumentos financieros en mercados inactivos, pérdidas esperadas por insolvencias y

⁶³ NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

⁶⁴ NIA 265, apartado 9.

reservas en entidades de seguros, mientras que otros reguladores pueden buscar conocimiento del punto de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, así como de las estimaciones de costes de la entidad. La comunicación puede ser útil para el auditor al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Documentación (Ref: Apartado 39)

A149. La NIA 315 (Revisada)⁶⁵ y la NIA 330⁶⁶ proporcionan requerimientos y orientaciones sobre la documentación por el auditor de su conocimiento de la entidad, sus valoraciones de riesgos y sus respuestas a los riesgos valorados. Estas orientaciones se basan en los requerimientos y orientaciones de la NIA 230.⁶⁷ En el contexto de la auditoría de estimaciones contables, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría sobre elementos clave de su conocimiento de la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, es posible que los juicios del auditor sobre los riesgos valorados de incorrección material en relación con las estimaciones contables y las respuestas del auditor se sustenten más extensamente con documentación de comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección.

A150. Al documentar la conexión de los procedimientos posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330, la presente NIA requiere que el auditor tenga en cuenta los motivos de la valoración atribuida a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos motivos pueden estar relacionados con uno o varios factores de riesgo inherente o con la valoración por el auditor del riesgo de control. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente el modo en que se tuvo en cuenta cada uno de los factores de riesgo inherente al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en relación con cada una de las estimaciones contables.

A151. El auditor también puede considerar documentar:

- Cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios de la dirección se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, hipótesis significativas o datos se ven afectados por un mayor grado de complejidad, los juicios del auditor al determinar si se requieren cualificaciones y conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración de riesgos, para diseñar y aplicar procedimientos que hagan frente a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En estas circunstancias, la documentación también puede incluir el modo en que se aplicaron las cualificaciones y conocimientos especializados requeridos.

A152. El apartado A7 de la NIA 230 señala que, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

⁶⁵ NIA 315 (Revisada), apartados 32 y A152–A155.

⁶⁶ NIA 330, apartados 28 y A63.

⁶⁷ NIA 230, apartado 8(c).

- el apartado 13(d), relativo al modo en que el auditor ha aplicado su conocimiento para desarrollar su propia expectativa de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que espera que estén incluidas en los estados financieros de la entidad y el modo en que esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección;
- el apartado 18, que requiere que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32 que tratan de los indicadores de un posible sesgo de la dirección y
- el apartado 34, que trata de la consideración por el auditor de toda la evidencia de auditoría relevante, tanto corroborativa como contradictoria.

Factores de riesgo inherente

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y en la correspondiente información a revelar, esta NIA requiere que el auditor tenga en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que la selección y la aplicación de los métodos, hipótesis o datos utilizados en la realización de la estimación contable, y la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros, se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente.
2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a una incorrección material, antes de considerar los controles. El riesgo inherente es el resultado de factores de riesgo inherente, que originan dificultades para la adecuada realización de la estimación contable. Este Anexo explica con más detalle la naturaleza de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, de subjetividad y de complejidad y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de medición

3. La base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros dan lugar a los atributos de valoración. Cuando no se puede observar directamente el coste o el precio del elemento, se debe realizar una estimación contable aplicando un método adecuado y utilizando datos e hipótesis adecuados. El marco de información financiera aplicable puede especificar ese método, o puede ser seleccionado por la dirección, con el fin de reflejar el conocimiento disponible sobre el modo en que se espera que los atributos de valoración influyan en el coste o en el precio del elemento sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a una falta de precisión en la medición a menudo se denomina incertidumbre en la estimación en los marcos contables. Incertidumbre en la estimación se define en esta NIA como susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el importe de un elemento de los estados financieros que se reconoce o se revela en los mismos no se puede medir con precisión mediante la observación directa del coste o del precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia alternativa de medición más precisa es la aplicación de un método que refleja el conocimiento disponible sobre el coste o el precio del elemento sobre la base de medición aplicable, utilizando datos observables sobre los atributos de valoración relevantes.
5. Sin embargo, la existencia de restricciones en la disponibilidad de ese conocimiento o datos puede limitar la posibilidad de verificar dichos datos al proceso de medición y, en consecuencia, puede limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la mayoría de los marcos contables reconocen que existen restricciones prácticas sobre la información que se debería tener en cuenta, como por ejemplo cuando el coste de obtenerla superaría los beneficios. La falta de precisión en la medición originada por esas restricciones es inherente porque el proceso de medición no la puede eliminar. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de

incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre en la estimación que pueden surgir en el proceso de medición, por lo menos en principio, se pueden eliminar si el método se aplica adecuadamente y, en consecuencia, son fuentes de posibles incorrecciones más que de incertidumbre en la estimación.

6. Cuando la incertidumbre en la estimación está relacionada con flujos futuros de entrada o salida de beneficios económicos que resultarán finalmente del activo o pasivo subyacente, el desenlace de esos flujos sólo se podrá observar después de la fecha de los estados financieros. Según la naturaleza de la base de medición aplicable y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros, este desenlace se podrá observar directamente antes de que se finalicen los estados financieros o sólo en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, es posible que no haya nunca un desenlace observable.
7. Algunos desenlaces inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un elevado grado de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina productiva puede ser fácilmente predecible si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil media. Cuando no es posible predecir un desenlace futuro, como, por ejemplo, la esperanza de vida de una persona en base a hipótesis actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese desenlace con mayor precisión para un grupo de personas. Las bases de medición pueden, en algunos casos, señalar el nivel de una cartera como unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre en la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, antes de considerar los controles) da lugar a riesgo inherente. Puede surgir complejidad inherente cuando:
 - Existen muchos atributos de valoración con muchas interrelaciones no lineales.
 - La determinación de los valores adecuados de uno o más atributos de valoración requiere múltiples conjuntos de datos.
 - Se requieren más hipótesis en la realización de la estimación contable, o cuando las hipótesis requeridas están interrelacionadas.
 - Los datos utilizados son inherentemente difíciles de identificar, capturar o comprender o son de difícil acceso.
9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo de cómputo utilizado para su aplicación. Por ejemplo, la complejidad en el modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de valoración basados en probabilidades, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir desenlaces futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. Del mismo modo, el proceso de cómputo puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para fundamentar la formulación de una hipótesis o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.
10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la dirección tenga que aplicar cualificaciones o conocimientos especializados en la realización de la estimación o contratar a un experto de la dirección en relación con:
 - conceptos y técnicas de valoración que se podrían utilizar de acuerdo con la base de medición y objetivos u otros requerimientos del marco de información financiera y el modo de aplicar esos conceptos y técnicas;

- los atributos de valoración subyacentes que pueden ser relevantes teniendo en cuenta la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de los elementos de los estados financieros para los que se realizan las estimaciones; o
 - la identificación de fuentes de información adecuadas entre las fuentes internas (incluidas las fuentes fuera del mayor y de los auxiliares) y fuentes de información externas, determinando el modo de hacer frente a las posibles dificultades de obtener datos de esas fuentes o de mantener su integridad al aplicar el método, o de comprender la relevancia y la fiabilidad de los datos.
11. La complejidad en relación con los datos se puede originar, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando están relacionados con transacciones que no son generalmente accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede resultar difícil considerar la relevancia y la fiabilidad de los datos, salvo si la fuente de información externa revela información adecuada sobre las fuentes subyacentes de los datos que utilizaron y sobre cualquier procesamiento de datos que se ha realizado.
 - (b) Cuando los datos reflejan el punto de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o hechos futuros, que pueden ser relevantes en el desarrollo del fundamento de una hipótesis, y sin transparencia sea difícil entender el fundamento y la información que se han tenido en cuenta para desarrollar esos puntos de vista.
 - (c) Cuando determinados tipos de datos son inherentemente difíciles de entender porque requieren un conocimiento de conceptos de negocios o legales técnicamente complejos, como puede ser el caso para comprender adecuadamente los datos que incluyen los términos de acuerdos jurídicos sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguro.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de realización de una estimación contable antes de considerar los controles) refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de valoración. Cuando existen esas limitaciones, es posible que el marco de información financiera aplicable reduzca el grado de subjetividad requiriendo que se utilice una determinada base para realizar ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos en relación con la medición, información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de coste. El marco de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios imponiendo que se revele información sobre los mismos.
13. Por lo general, se requiere el juicio de la dirección para la determinación de algunas o de todas las siguientes cuestiones, en las que a menudo está presente la subjetividad:
- en la medida en que no se especifiquen en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
 - en la medida en que los atributos de valoración sean observables cuando existen varias fuentes de datos posibles, la fuente adecuada que se ha de utilizar;
 - en la medida en que los atributos de valoración no sean observables, las hipótesis o rangos de hipótesis que resultan adecuados, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidos, por ejemplo, los puntos de vista del mercado;

- el rango de desenlaces razonablemente posibles entre los que se ha de seleccionar la estimación puntual de la dirección, y la probabilidad relativa de que determinados puntos incluidos en el rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable; y
 - la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.
14. Formular hipótesis acerca de hechos o condiciones futuros implica el uso de juicio, cuya dificultad varía según el grado de incertidumbre de esos hechos o condiciones. La precisión con la cual es posible predecir hechos o condiciones futuros depende del grado en el cual esos hechos o condiciones se pueden determinar en base al conocimiento, incluido el conocimiento de las condiciones, hechos y desenlaces pasados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se indica más arriba.
 15. Con respecto a los desenlaces futuros, sólo habrá que formular hipótesis para los aspectos del desenlace que sean inciertos. Por ejemplo, al considerar la medición de un posible deterioro en una cuenta a cobrar por una venta de mercancías a la fecha del balance, el importe de la cuenta a cobrar se puede determinar de manera inequívoca y directamente observable en los correspondientes documentos de la transacción. Lo que puede resultar incierto es el importe, en su caso, de la pérdida por deterioro. En este caso, es posible que sólo se requieran hipótesis sobre la probabilidad de pérdida y el importe y fecha de dicha pérdida.
 16. Sin embargo, en otros casos, es posible que sean inciertos los flujos de efectivo incorporados en los derechos relativos a un activo. En esos casos, es posible que se tengan que formular hipótesis tanto sobre los importes de los derechos subyacentes sobre flujos de efectivo como sobre las pérdidas posibles debidas a deterioro.
 17. Es posible que la dirección necesite considerar información acerca de condiciones y hechos pasados, junto con tendencias actuales y expectativas sobre futuros desarrollos. Las condiciones y hechos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la existencia de modelos históricos repetitivos que se pueden extrapolar en la evaluación de desenlaces futuros. Esa información histórica también puede indicar modelos cambiantes de ese comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Esto puede sugerir que los modelos de comportamiento históricos subyacentes han variado de maneras, en cierta medida, previsibles que también se pueden extrapolar al evaluar desenlaces futuros. También pueden estar disponibles otros tipos de información que indican posibles cambios en modelos históricos de esos comportamientos o en ciclos o tendencias relacionados. Es posible que sean necesarios juicios difíciles sobre el valor predictivo de esa información.
 18. La extensión y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad) de los juicios aplicados en la realización de las estimaciones contables puede crear oportunidades para el sesgo de la dirección en la toma de decisiones sobre las actuaciones que, según la dirección, son adecuadas al realizar las estimaciones contables. Cuando también existe un alto grado de complejidad o un alto grado de incertidumbre en la estimación, o ambos, el riesgo de sesgo de la dirección o el fraude, así como la oportunidad de ellos también se pueden ver incrementados.

Relación entre la incertidumbre en la estimación y la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre en la estimación origina una variación inherente en los posibles métodos, datos, fuentes e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de la estimación contable. Esto origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Dichos juicios se requieren para la selección de los métodos y fuentes de datos, la formulación de hipótesis y para seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información a revelar relacionada para su inclusión en los estados financieros. Estos juicios se realizan de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento, medición,

presentación y revelación del marco de información financiera aplicable. No obstante, debido a que existen restricciones a la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o de la información para sustentar esos juicios, son subjetivos por naturaleza.

20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad para el sesgo de la dirección, intencionado o no, al formularlos. Numerosos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir, que no debería estar sesgada). Puesto que el sesgo, por lo menos en principio, se puede eliminar del proceso de estimación, las fuentes de posible sesgo en los juicios formulados para tratar la subjetividad son fuentes de posibles incorrecciones más que fuentes de incertidumbre en la estimación.
21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de una estimación contable (véase el apartado 19) también da lugar a variación en los resultados de la medición posibles. El tamaño del rango de resultados de la medición razonablemente posibles es el resultado del grado de incertidumbre en la estimación y se denomina a menudo sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar resultados de la medición, un proceso de estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis sobre el rango de resultados de la medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).
22. Desarrollar una presentación en los estados financieros para una estimación contable que, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, logre una imagen fiel (es decir, completa, neutra y libre de error) incluye aplicar los juicios adecuados al seleccionar una estimación puntual de la dirección adecuadamente elegida dentro del rango de resultados de la medición razonablemente posibles, así como la información revelada que describa adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Esos juicios pueden de por sí implicar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de información financiera aplicable que trata esas cuestiones. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se utilice una determinada base (como una media ponderada por la probabilidad o una mejor estimación) para seleccionar la estimación puntual de la dirección. Asimismo, puede requerir determinada información a revelar o que esta cumpla determinados objetivos de revelación o información a revelar adicional para lograr la imagen fiel en las circunstancias.
23. Aunque una estimación contable que está sujeta a un grado más elevado de incertidumbre en la estimación se pueda medir con menos precisión que una que esté sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más bajo, aún puede tener la suficiente relevancia para los usuarios de los estados financieros para que se reconozca en los estados financieros si, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, se puede alcanzar una imagen fiel del elemento. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable y no se pueda reconocer la estimación contable en los estados financieros. Incluso en esas circunstancias, pueden seguir existiendo requerimientos aplicables de revelar información, por ejemplo, de revelar la estimación puntual o el rango de desenlaces de medición posibles e información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer el elemento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable que son aplicables en esas circunstancias se pueden especificar en mayor o menor grado. En consecuencia, en esas circunstancias puede ser necesario formular juicios adicionales que impliquen subjetividad.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Las cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad con respecto a sus puntos de vista sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada incluyen:

- (a) El modo en que la dirección identifica las transacciones, otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables y de información a revelar relacionada o a que se realicen cambios en las mismas.
- (b) Riesgos de incorrección material.
- (c) La materialidad relativa de las estimaciones contables para los estados financieros en su conjunto;
- (d) El conocimiento de la dirección (o su falta de conocimiento) con respecto a la naturaleza y extensión de las estimaciones contables y los riesgos asociados a ellas.
- (e) Si la dirección ha aplicado cualificaciones y conocimientos adecuados o ha contratado a expertos adecuados.
- (f) El punto de vista del auditor sobre la diferencia entre la estimación puntual o el rango del auditor y la estimación puntual de la dirección.
- (g) El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- (h) Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
- (i) Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables.
- (j) Cuando se ha producido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos utilizados para la realización de la estimación contable, el motivo, así como el desenlace de las estimaciones contables en periodos anteriores.
- (k) Si los métodos utilizados por la dirección para la realización de estimaciones, incluido cuando la dirección ha utilizado un modelo, son adecuados de acuerdo con los objetivos de medición, la naturaleza, condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- (l) La naturaleza y las consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en estimaciones contables y el grado de subjetividad en el desarrollo de las hipótesis.
- (m) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad.
- (n) Cuando sea relevante para la adecuación de las hipótesis significativas o para la adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo.
- (o) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.

- (p) Si los datos y las hipótesis significativas utilizados por la dirección en la realización de las estimaciones contables son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- (q) La relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa.
- (r) Dificultades significativas encontradas en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a datos obtenidos de una fuente de información externa o a valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección.
- (s) Diferencias significativas en juicios entre el auditor y la dirección o un experto de la dirección con respecto a valoraciones.
- (t) Los posibles efectos en los estados financieros de la entidad de riesgos materiales y de la exposición a riesgos que se requiere que se revelen en los estados financieros, incluida la incertidumbre en la estimación asociada con estimaciones contables.
- (u) La razonabilidad de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la información.
- (v) Si las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA)

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

NIA-ES 720 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de octubre de 2020)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Obtención de la otra información	13
Lectura y consideración de la otra información	14-15
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	16
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	17-19
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	20
Informe	21-24
Documentación	25
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A10
Obtención de la otra información	A11-A22
Lectura y consideración de la otra información	A23-A38
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	A39-A43
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	A44-A50
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

Informe.....A52-A59

Anexo 1: Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría en relación con otra información

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.

Introducción

Alcance de esta NIA

a.- 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 y formulados por los responsables de gobierno de la entidad. En particular, y 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 en sociedades de capital, de acuerdo con el artículo 268 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

No obstante, podrá aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información formulada por los responsables de gobierno de la entidad que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o económico-financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales. En tal caso, el auditor deberá aplicar la norma en su integridad, debiendo documentar en los papeles de trabajo las razones que justifican su aplicación, así como los procedimientos aplicados de conformidad con esta Norma.

b.- Lo dispuesto en esta norma referente a los supuestos en que la “otra información” se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha “otra información” exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES.

c.- En relación con el alcance de los requerimientos respecto de la “otra información”, debe tenerse en cuenta que, con carácter general, consistirá en evaluar e informar sobre la concordancia de la “otra información” con las cuentas anuales, de conformidad con lo establecido en esta NIA. Sin embargo, en relación con el informe de gestión, pueden existir tres niveles de alcance en la revisión del auditor, en aplicación de los alcances específicos y excepciones previstos en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) y su desarrollo:

i) - Un nivel general que consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la “otra información” con las cuentas anuales, en línea con lo dispuesto en la norma internacional de auditoría.

ii) - Un nivel adicional a lo previsto en el inciso i) anterior, consistente en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión es conforme a la normativa que, en su caso, resulta de aplicación, de acuerdo con lo exigido en la LAC.

iii) - Un nivel específico más reducido que el previsto en el inciso i) anterior, aplicable, de conformidad con lo establecido en la LAC, a determinadas informaciones integrantes del informe de gestión, por ejemplo, el estado de información no financiera o diversa información recogida en el informe anual de gobierno corporativo de sociedades cotizadas, que consiste en comprobar únicamente que la citada información se ha facilitado en los términos previstos por la normativa vigente y, en caso contrario, informar sobre ello.

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente), incluida en el informe anual de una entidad. El informe anual de una entidad puede consistir en un solo documento o en un conjunto de documentos que tienen el mismo propósito.
2. Esta NIA está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. En consecuencia, los objetivos del auditor en esta NIA se deben interpretar en el contexto de los objetivos globales del auditor enumerados en el apartado 11 de la NIA 200⁶⁸. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en

⁶⁸ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

consecuencia, los objetivos globales del auditor. La opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, y esta NIA no requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la que se requiere para formarse una opinión sobre los estados financieros.

3. Esta NIA requiere que el auditor lea y considere la otra información porque la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede indicar que existe una incorrección material en los estados financieros o en la otra información, lo que puede menoscabar la credibilidad tanto de los estados financieros como del informe de auditoría correspondiente. Esas incorrecciones materiales también pueden influir de manera inadecuada en las decisiones económicas de los usuarios para quienes se prepara el informe de auditoría.
4. Esta NIA también puede ayudar al auditor en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables⁶⁹ (*frase suprimida*).

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se considerarán requerimientos de independencia y ética aplicables los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV de la LAC (Título I) y en su normativa de desarrollo.

5. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de las cantidades u otras partidas que figuran en los estados financieros y de otras cantidades u otros elementos sobre los que el auditor ha obtenido conocimiento en el transcurso de la auditoría. La otra información también puede incluir otras cuestiones.
6. Las responsabilidades del auditor en relación con otra información (distinta de las correspondientes responsabilidades de informar) son aplicables con independencia de si el auditor obtiene la otra información antes o después de la fecha del informe de auditoría.

En relación con la obtención de la “otra información” después de la fecha del informe de auditoría, véase lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

7. Esta NIA no se aplica a:
 - (a) anuncios preliminares de información financiera o
 - (b) documentos de ofertas de valores, incluidos los folletos.
8. Las responsabilidades del auditor según esta NIA 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.
9. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden imponer al auditor obligaciones adicionales en relación con otra información que quedan fuera del alcance de esta NIA.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2, 8 y 9 de esta Norma, en lo que respecta al informe de gestión deben tenerse en consideración los alcances específicos y excepciones previstos en la LAC y su desarrollo, a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Fecha de entrada en vigor

10. *Apartado suprimido.*

Objetivos

⁶⁹ *Nota al pie suprimida*

11. Una vez que ha leído y considerado la otra información, 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 el auditor detecta que parece que existan dichas incongruencias materiales o cuando llegue a su conocimiento, de cualquier otro modo, que parece que la otra información contiene una incorrección material e;
 - (d) informar de conformidad con esta NIA.

Adicionalmente a lo establecido en este apartado, en lo que respecta al informe de gestión, deben tenerse en consideración los alcances específicos y excepciones previstos en la LAC y su desarrollo, a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Informe anual: documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por 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 y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual 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. (Ref: Apartados A1–A5)

A los efectos de lo indicado en este apartado, respecto a los documentos que integran el informe anual debe tenerse en cuenta lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma. Con carácter general, el informe anual de las sociedades de capital no cotizadas se considerará que se compone del conjunto formado por las cuentas anuales y el informe de gestión que las acompaña, en cumplimiento del artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Sin perjuicio de lo que pudieran prever o exigir otras disposiciones específicas que resulten de aplicación, en lo que respecta a entidades cotizadas, el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores regula el contenido del informe financiero anual de las entidades emisoras cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, cuando España sea el Estado miembro de origen. De conformidad con dicho artículo, el informe financiero anual de dichas entidades comprenderá las cuentas anuales, el informe de gestión y 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 cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información). (Ref: Apartados A6–A7)

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.

- (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. (Ref: Apartados A8–A10)

A efectos de esta definición véase lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

La referencia a los estados financieros se entenderá realizada a las cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios o un solo estado financiero.

Requerimientos

Obtención de la otra información

13. El auditor: (Ref: Apartados A11–A22)
 - (a) determinará, mediante discusiones con la dirección, el documento o los documentos que comprende el informe anual y el modo y momento en que la entidad prevé publicarlos;
 - (b) dispondrá lo necesario con la dirección para obtener oportunamente y, si fuera posible, antes de la fecha del informe de auditoría, la versión final del documento o documentos que comprende el informe anual; y
 - (c) cuando alguno o todos los documentos indicados en (a) no vayan a estar disponibles hasta después de la fecha del informe de auditoría, solicitará a la dirección manifestaciones escritas de que se le proporcionará la versión final del documento o documentos cuando esté disponible y antes de ser publicada por la entidad, con el fin de que el auditor pueda aplicar los procedimientos requeridos por esta NIA. (Ref: Apartado A22)

En relación con la posibilidad contemplada en las letras b) y c) de este apartado, de que la “otra información” pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Lectura y consideración de la otra información

14. El auditor leerá la otra información y, al hacerlo: (Ref: Apartados A23–A24)
 - (a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros. Como base de esta consideración y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros; y (Ref: Apartados A25–A29)
 - (b) considerará 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 de auditoría obtenida y de las conclusiones que se han alcanzado en la auditoría. (Ref: Apartados A30–A36)
15. Al leer y considerar la otra información de conformidad con el apartado 14, el auditor se mantendrá atento a la presencia de indicios de que parecen existir incorrecciones materiales en la otra información que no está

relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. (Ref: Apartados A24, A37–A38)

En lo que respecta al informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en los apartados 14 y 15, deberán aplicarse los procedimientos que sean precisos, a partir del conocimiento y comprensión de la entidad y su entorno y de la evidencia obtenidos durante la auditoría, al objeto de detectar las posibles incorrecciones materiales en su contenido y presentación, de conformidad con los alcances y excepciones previstos en la LAC a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

A estos efectos, el auditor leerá el informe de gestión, contrastará los requerimientos sobre contenido y presentación del mismo previstos en la normativa aplicable a la entidad y considerará la existencia, en su caso, de incorrecciones materiales al respecto.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información

16. Si el auditor detecta que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información), discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si: (Ref: Apartados A39–A43)
- (a) existe una incorrección material en la otra información;
 - (b) existe una incorrección material en los estados financieros;
 - (c) el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

En lo que respecta a la consideración de la existencia de una incorrección material en el informe de gestión en referencia a contenido y presentación, deben tenerse en consideración igualmente los criterios contenidos en el apartado A7 en relación con el concepto de materialidad.

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

17. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección:
- (a) acepta hacerlo, el auditor determinará que la corrección se ha realizado; o
 - (b) rehúsa hacerlo, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará que se realice la corrección.
18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría, y la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas, incluido: (Ref: Apartado A44)
- (a) la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que el auditor prevé tratar la incorrección material en el informe de auditoría (véase el apartado 22(e)(ii)); o (Ref: Apartado A45)
 - (b) la renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A46–A47)

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 22.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

19. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría:
- (a) si se corrige la otra información, aplicará los procedimientos necesarios en función de las circunstancias; o (Ref: Apartado A48)
 - (b) si la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones legales, para intentar que se llame la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material no corregida. (Ref: Apartados A49–A50)

En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la “otra información” pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

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

20. Si, como resultado de la aplicación de los procedimientos de los apartados 14–15, el auditor concluye que existe una incorrección material en los estados financieros o que debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno, el auditor responderá de manera adecuada de conformidad con las otras NIA. (Ref: Apartado A51)

Informe

21. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Otra información”, u otro título adecuado, cuando, en la fecha del informe de auditoría:
- (a) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, el auditor haya obtenido, o espere obtener, la otra información; o
 - (b) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada, el auditor haya obtenido toda o parte de la otra información. (Ref: Apartado A52)

Cuando la otra información consista exclusivamente en un único documento, el título de la sección especificará la denominación del mismo, por ejemplo “Otra información: Informe de gestión”.

En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la “otra información” pueda obtenerse, toda o parte, después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

22. Cuando el informe de auditoría deba incluir la sección “Otra información” de conformidad con el apartado 21, dicha sección incluirá: (Ref: Apartado A53)
- (a) una declaración de que la dirección es responsable de la otra información;
 - (b) la identificación de:
 - (i) en su caso, otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría; y

Se incluirá, siempre que su denominación o título no sea suficientemente explicativo, una descripción sucinta del estado o documento de que se trate.

- (ii) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, otra información, en su caso, que se espera obtener después de la fecha del informe de auditoría;

En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la “otra información” pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

- (c) una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa (o no expresará) ninguna opinión ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta;
- (d) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIA; y
- (e) cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe de auditoría:
 - (i) una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto; o
 - (ii) si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

En lo que respecta al informe de gestión, en la aplicación de lo establecido en las letras c), d) y e) deben tenerse en consideración los alcances de los requerimientos a los que se refieren la primera nota aclaratoria al apartado de alcance y a las notas aclaratorias a los apartados 12 a 15 de esta Norma.

23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁷⁰, el auditor considerará las implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada en la declaración requerida en el apartado 22(e). (Ref: Apartados A54–A58)

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

24. *Apartado suprimido.*

Documentación

25. Al cumplir los requerimientos de la NIA 230⁷¹ según se aplica a la presente NIA, el auditor incluirá en la documentación de auditoría:
- (a) la documentación de los procedimientos aplicados de conformidad con esta NIA; y
 - (b) la versión final de la otra información sobre la que el auditor realizó el trabajo que requiere esta NIA.

En lo que respecta al informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en este apartado, deberá incluirse la documentación correspondiente a los procedimientos aplicados a efectos del cumplimiento de los alcances específicos y excepciones previstos en la ley de auditoría en vigor y su desarrollo, de acuerdo con lo previsto en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance y en las notas aclaratorias a los apartados 12 a 15 de esta norma.

⁷⁰ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

⁷¹ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Informe anual (Ref: Apartado 12(a))

Véanse notas aclaratorias al apartado de alcance y al apartado 12 de esta Norma.

- A1. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre definan, para las entidades de una jurisdicción concreta, el contenido del informe anual y el título que se le ha de dar; sin embargo, el nombre y el contenido pueden variar de una jurisdicción a otra.
- A2. El informe anual se prepara habitualmente con periodicidad anual. Sin embargo, cuando los estados financieros sometidos a auditoría se preparan con una periodicidad inferior o superior al año, también se puede preparar un informe anual que cubra el mismo periodo que los estados financieros.

A título de ejemplo, y sin perjuicio de lo que se pudiera exigir por la normativa específica que fuera aplicable, en relación con el informe de gestión, el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores regula en su artículo 119 el contenido del informe financiero semestral de las entidades emisoras cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, cuando España sea el Estado miembro de origen. De conformidad con dicho artículo, el informe financiero semestral de dichas entidades comprenderá las cuentas anuales resumidas, un informe de gestión intermedio y las declaraciones de responsabilidad sobre su contenido.

- A3. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento y se denomine "Informe anual" o tenga algún otro título. En otros casos, las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre pueden obligar a la entidad a proporcionar a los propietarios (o a otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financieros como se exponen en los estados financieros (es decir, un informe anual), mediante un único documento o a través de dos o más documentos separados que, en conjunto, tienen el mismo propósito. Por ejemplo, dependiendo de las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre de una determinada jurisdicción, uno o varios de los siguientes documentos pueden formar parte del informe anual:
- Informe de gestión, comentario de la dirección, o informes de revisión de la explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores).
 - Declaración del presidente.
 - Informe de gobierno corporativo.

De conformidad con el artículo 538 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea incluirán en el informe de gestión, en una sección separada, el informe de gobierno corporativo.

- Informes de control interno y de valoración de riesgos.

Véase nota aclaratoria del apartado 12 a) de esta Norma.

- A4. El informe anual se puede poner a disposición de los usuarios en formato papel o de modo electrónico, lo que incluye la página web de la entidad. Un documento (o un conjunto de documentos) puede cumplir la definición de informe anual, independientemente del modo en que se pone a disposición de los usuarios.
- A5. El informe anual difiere por su naturaleza, finalidad y contenido de otros informes, tales como un informe preparado para satisfacer las necesidades de información de un determinado grupo de interés o un informe preparado para cumplir un objetivo de información concreto de un regulador (incluso cuando se requiere que tal informe esté a disposición del público). Ejemplos de informes que, cuando se emiten como documentos independientes, no forman parte habitualmente del conjunto de documentos que comprende un informe anual (sujeto a las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre) y que, en consecuencia, no se consideran otra información dentro del alcance de esta NIA son:
- Informes sectoriales o para el regulador (por ejemplo, informes sobre la adecuación del capital), como los que es posible que se preparen en el sector bancario, asegurador o de fondos de pensiones.
 - Informes de responsabilidad social corporativa.
 - Informes de sostenibilidad.
 - Informes de diversidad e igualdad de oportunidades.
 - Informes de responsabilidad por productos.
 - Informes de prácticas laborales y de condiciones de trabajo.
 - Informes de derechos humanos.

Incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 12(b))

- A6. Cuando se revela una cuestión concreta en la otra información, es posible que la otra información omita u oculte información necesaria para entender adecuadamente dicha cuestión. Por ejemplo, si la otra información pretende tratar los indicadores clave de resultados utilizados por la dirección, la omisión de un indicador clave de resultados utilizado por la dirección podría ser un indicio de que la otra información induce a error.
- A7. Es posible que el concepto de materialidad sea objeto de discusión en un marco aplicable a la otra información y, en ese caso, dicho marco puede servir de marco de referencia para el auditor al enjuiciar la materialidad según esta NIA. Sin embargo, en muchos casos puede no existir un marco que incluya una discusión del concepto de materialidad aplicado a la otra información. En tales circunstancias, 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 ya que se puede esperar que tales usuarios lean y consideren la otra información para situar los estados financieros en su contexto.
 - 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 corregida podría influir en los usuarios. No todas las incorrecciones influirán en las decisiones económicas de los usuarios.

- Los juicios acerca de la materialidad implican consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. Por consiguiente, 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 (Ref: Apartado 12(c))

En relación con los documentos que pueden considerarse “otra información” en España, véase la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

- A8. El anexo 1 contiene ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información.
- A9. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se revele información concreta pero permitir que se sitúe fuera de los estados financieros⁷². Puesto que esas revelaciones de información son requeridas por el marco de información financiera aplicable, forman parte de los estados financieros. Por consiguiente, no constituyen otra información a los efectos de esta NIA.
- A10. Las etiquetas XBRL (eXtensible Business Reporting Language) no constituyen otra información según se define en esta NIA.

Obtención de la otra información (Ref: Apartado 13)

Véanse notas aclaratorias al apartado de alcance y al apartado 13 de esta Norma.

- A11. La determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual es a menudo evidente sobre la base de las disposiciones legales, reglamentarias o de la costumbre. En muchos casos, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan por costumbre publicar un conjunto de documentos que constituyen el informe anual, o se hayan comprometido a hacerlo. Sin embargo, en algunos casos puede no estar claro qué documento o documentos constituyen el informe anual. En esos casos, el momento de realización y el propósito de los documentos (y las personas a quienes se destinan) son cuestiones que pueden ser relevantes para el auditor en su determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual.
- A12. Cuando el informe anual se traduce a otros idiomas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias (como puede ocurrir cuando una jurisdicción tiene más de un idioma oficial) o cuando se preparan múltiples "informes anuales" de conformidad con diferentes legislaciones (por ejemplo, cuando una entidad cotiza en más de una jurisdicción), es posible que se deba tener en cuenta si uno o más de los "informes anuales" forman parte de la otra información. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias proporcionen orientaciones adicionales al respecto.
- A13. 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 del informe anual (incluido el conjunto de documentos que lo comprenden), de manera oportuna, antes de la fecha del informe de auditoría, de modo que pueda aplicar los procedimientos establecidos en esta NIA antes de la fecha de este o, si no es posible, tan pronto como sea posible y, en cualquier caso, antes de que la entidad publique dicha información.

⁷² Por ejemplo, la NIIF 7, *Instrumentos financieros: Información a revelar* permite que determinada información a revelar requerida por las NIIF figure bien en los estados financieros o se incorpore mediante una referencia cruzada de los estados financieros a algún otro estado, tal como un informe de gestión o un informe de riesgos, que esté a disposición de los usuarios de los estados financieros, en los mismos términos y simultáneamente.

- Las posibles implicaciones cuando se obtenga la otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- A14. Las comunicaciones que se mencionan en el apartado A13 pueden ser especialmente adecuadas, por ejemplo:
- En un encargo de auditoría inicial.
 - Cuando se haya producido un cambio de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.
 - Cuando se espere obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- A15. Cuando sea necesario que los responsables del gobierno de la entidad aprueben la otra información antes de su publicación por la entidad, la versión final de dicha otra información es la que haya sido aprobada por los responsables del gobierno de la entidad para su publicación.
- A16. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento que se deba publicar, de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias o con la práctica de información de la entidad, poco después del cierre del ejercicio de tal forma que esté disponible para el auditor antes de la fecha del informe de auditoría. En otros casos, puede ocurrir que dicho documento no se tenga que publicar hasta un momento posterior, o cuando lo decida la entidad. También puede haber circunstancias en las que el informe anual de la entidad sea un conjunto de documentos, cada uno de los cuales esté sujeto a diferentes requerimientos o prácticas de información de la entidad con respecto al momento de su publicación.
- A17. Puede haber circunstancias en las que, a la fecha del informe de auditoría, la entidad esté considerando desarrollar un documento que es posible que vaya a formar parte del informe anual de la entidad (por ejemplo, un informe voluntario para los interesados) pero la dirección no puede confirmar al auditor el propósito o el momento de realización de dicho documento. Si el auditor no puede asegurarse del propósito o del momento de realización de dicho documento, no se considera otra información a los efectos de esta NIA.
- A18. La obtención de la otra información de manera oportuna antes de la fecha del informe de auditoría permite que se realice cualquier modificación que se considere necesaria de los estados financieros, del informe de auditoría o de la otra información antes de su publicación. La carta de encargo⁷³ puede hacer referencia a un acuerdo con la dirección de poner a disposición del auditor la otra información de manera oportuna y, a ser posible, antes de la fecha del informe de auditoría.
- A19. Cuando la otra información sólo se ponga a disposición de los usuarios a través de la página web de la entidad, la versión de la otra información obtenida de la entidad, y no la que figure en la página web de la entidad, es el documento pertinente al que el auditor aplicaría los procedimientos de conformidad con esta NIA. Esta NIA no impone al auditor ninguna responsabilidad de buscar otra información, incluida otra información que pueda figurar en 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.
- A20. Nada impide que el auditor ponga fecha o emita su informe de auditoría si no ha obtenido toda o parte de la otra información.
- A21. Cuando la otra información se obtenga después de la fecha del informe de auditoría, no se requiere que el auditor actualice los procedimientos aplicados de conformidad con los apartados 6 y 7 de la NIA 560⁷⁴.
- A22. La NIA 580⁷⁵ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el uso de manifestaciones escritas. La manifestación escrita que se debe solicitar según el apartado 13(c) en relación con otra información que

⁷³ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A23.

⁷⁴ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*.

sólo estará disponible después de la fecha del informe de auditoría tiene como finalidad dar apoyo a la capacidad del auditor de terminar los procedimientos requeridos por esta NIA con respecto a dicha información. Además, el auditor puede considerar útil solicitar otras manifestaciones escritas, por ejemplo, de que:

- la dirección ha informado al auditor de todos los documentos que tiene previsto publicar que puedan contener otra información;
- los estados financieros y cualquier otra información obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe son congruentes entre sí, y la otra información no contiene ninguna incorrección material; y
- con respecto a la otra información que no haya sido obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe, que la dirección tiene previsto preparar y publicar esa otra información y la fecha de publicación prevista.

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

A23. De conformidad con la NIA 200⁷⁶, el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional. Mantener el escepticismo profesional durante la lectura y la consideración de la otra información incluye, por ejemplo, reconocer que la dirección puede ser excesivamente optimista en cuanto al éxito de sus planes y prestar especial atención a información que pueda ser incongruente con:

- (a) los estados financieros; o
- (b) el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

A24. De conformidad con la NIA 220⁷⁷, el socio del encargo debe responsabilizarse de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. En el contexto de esta NIA, los factores que se pueden tener en cuenta para determinar los miembros del equipo del encargo que tratarán los requerimientos de los apartados 14–15, incluyen:

- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen el conocimiento requerido obtenido en la auditoría para identificar las incongruencias entre la otra información y ese conocimiento.
- El grado de juicio necesario para satisfacer los requerimientos de los apartados 14–15. Por ejemplo, la aplicación de procedimientos para evaluar la congruencia de cantidades en la otra información que deben coincidir con cantidades en los estados financieros puede ser realizada por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Si, en el caso de la auditoría de un grupo, es necesario indagar ante el auditor de un componente al tratar la otra información relacionada con ese componente.

⁷⁵ NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

⁷⁶ NIA 200, apartado 15.

⁷⁷ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 15(a).

La referencia a las normas profesionales se entenderá realizada a las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros (Ref: Apartado 14(a))

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

A25. 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. Algunos ejemplos de esas cantidades u otros elementos son:

- Tablas, cuadros o gráficos que contienen extractos de los estados financieros.
- Información revelada que proporciona un mayor grado de detalle acerca de un saldo o cuenta mostrados en los estados financieros, tales como, "De los ingresos de 20X1, XXX millones fueron generados por el producto X e YYY millones por el producto Y."
- Descripciones de los resultados, tales como, "Los gastos totales de Investigación y Desarrollo fueron de XXX en 20X1."

A26. 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 que deberían ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas de los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.

A27. La selección de las cantidades u otros elementos que se van a comparar es una cuestión de juicio profesional. Son factores relevantes para este juicio:

- La significatividad de la cantidad u otro elemento en el contexto en el que se presenta, que puede afectar a la importancia que los usuarios otorgarían a la cantidad u otro elemento (por ejemplo, un ratio o cantidad clave).
- Si es cuantitativo, la dimensión relativa de la cantidad comparada con cuentas o partidas de los estados financieros o de la otra información con la que están relacionados.
- La sensibilidad de la cantidad u otro elemento concreto en la otra información, por ejemplo, pagos basados en acciones para la alta dirección.

A28. La determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos para cumplir el requerimiento del apartado 14(a) es una cuestión de juicio profesional, teniendo en cuenta que las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo de que proporcione un grado de seguridad sobre otra información ni imponen una obligación de obtener seguridad alguna acerca de la otra información. Algunos ejemplos de dichos procedimientos son:

- En el caso de información que se pretende que sea igual que la información en los estados financieros, comparar la información con los estados financieros.
- En el caso de información que se pretende que transmita el mismo significado que información revelada en los estados financieros, comparar las palabras utilizadas y considerar la significatividad de las diferencias en la redacción y si esas diferencias transmiten distintos significados.

- Obtener de la dirección una conciliación entre la cantidad que figura en la otra información y los estados financieros y:
 - comparar las partidas de conciliación con los estados financieros y con la otra información; y
 - comprobar la exactitud aritmética de la conciliación.

A29. Evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados en la otra información con los estados financieros comprende, cuando sea aplicable teniendo en cuenta la naturaleza de la otra información, su modo de presentación comparado con el de los estados financieros.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

A30. La otra información puede comprender cantidades u otros elementos relacionados con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (distintos de los que se mencionan en el apartado 14(a)). Algunos ejemplos de esas cantidades o elementos son:

- Información revelada sobre el número de unidades producidas, o un cuadro en el que se resume dicha producción por zona geográfica.
- Una declaración de que "La compañía ha lanzado los productos X e Y a lo largo del ejercicio".
- Un resumen de la localización de las principales operaciones de la entidad, como "el principal centro de operaciones de la entidad es el país X, y también opera en los países Y y Z".

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada)⁷⁸. La NIA 315 (Revisada) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

- (a) los factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;
- (b) la naturaleza de la entidad;
- (c) la selección y aplicación de políticas contables por la entidad;
- (d) los objetivos y estrategias de la entidad;
- (e) la medición y revisión del resultado financiero de la entidad; y
- (f) el control interno de la entidad.

A32. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría también puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva. Entre esas cuestiones pueden estar, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros que el auditor tuvo en cuenta al evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en la realización de pruebas sobre el deterioro de activos inmateriales como el fondo de comercio, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

⁷⁸ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno* apartados 11-12.

- A33. Al considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, el auditor se puede centrar en aquellas cuestiones de la otra información que tienen la importancia suficiente para que una incorrección en la otra información en relación con dicha cuestión pudiera ser material.
- A34. En relación con muchas cuestiones en la otra información, el recuerdo que tenga el auditor de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas puede ser suficiente para permitirle considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Cuanta más experiencia tenga y cuanto más familiarizado esté con los aspectos clave de la auditoría, mayor será la probabilidad de que el recuerdo que tiene el auditor de las cuestiones significativas sea suficiente. Por ejemplo, es posible que el auditor pueda detectar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por él en la auditoría a partir de su recuerdo de las discusiones mantenidas con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad o de los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados durante la realización de la auditoría, como la lectura y consideración de las actas del consejo, sin que sea necesario adoptar medidas adicionales.
- A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:
- Cuando la otra información describa el abandono previsto de una de las principales líneas de producto y, a pesar de que el auditor tenga conocimiento de dicho abandono previsto, puede indagar ante el miembro del equipo del encargo que aplicó los procedimientos de auditoría en dicha área para fundamentar la consideración del auditor de si existe o no una incongruencia material con el conocimiento obtenido por él durante la realización de la auditoría.
 - Cuando la otra información describa detalles importantes de una demanda judicial tratada en la auditoría, pero el auditor no los puede recordar adecuadamente, es posible que tenga que remitirse a la documentación de auditoría en la que se resumen esos detalles para apoyar su recuerdo.
- A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan y, en tal caso, el grado en que debe hacerlo es una cuestión de juicio profesional del auditor. Sin embargo, puede que no sea necesario que el auditor se remita a la documentación de auditoría pertinente o indague ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 15)

- A37. Otra información puede incluir discusiones de cuestiones no relacionadas con los estados financieros y también puede ir más allá que el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Por ejemplo, la otra información puede incluir declaraciones sobre las emisiones de gases de efecto invernadero de la entidad.
- A38. Mantenerse atento a la presencia de indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información no relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede facilitar al auditor el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (*frase suprimida*).⁷⁹ Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información podría dar lugar a que el auditor identificara cuestiones como:
- diferencias entre la otra información y el conocimiento general, aparte del conocimiento obtenido en la auditoría, del miembro del equipo del encargo que lee y considera la otra información que lleven al auditor a pensar que parece que existe una incorrección material en la otra información; o

⁷⁹ Nota al pie suprimida.

- una incongruencia interna en la otra información que lleve al auditor a pensar que parece existir una incorrección material en la otra información.

En relación con los requerimientos de ética, véase nota aclaratoria al apartado 4 de esta Norma.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 16)

- A39. La discusión del auditor con la dirección sobre una incongruencia material (o cuando parece que existe una incorrección material en la otra información) puede incluir solicitar a la dirección que sustente sus declaraciones en la otra información. 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 para diferencias de juicio válidas.
- A40. 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.
- A41. Al auditor le puede resultar más difícil cuestionar a la dirección en cuestiones de juicio que en cuestiones de hecho. Sin embargo, puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que la otra información contiene afirmaciones que no son congruentes con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por él en la auditoría. Dichas circunstancias pueden originar dudas acerca de la otra información, de los estados financieros o del conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.
- A42. Puesto que hay una amplia gama de posibles incorrecciones materiales en la otra información, la naturaleza y la extensión de otros procedimientos que puede aplicar el auditor para concluir si existe una incorrección material en la otra información son cuestiones de juicio profesional del auditor según las circunstancias.
- A43. Cuando 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 evaluar del todo las respuestas de la dirección a sus indagaciones. No obstante, basándose en la información o explicaciones adicionales de la dirección o como resultado de cambios efectuados por la dirección en la otra información, el auditor puede quedar convencido de que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información. Cuando el auditor no pueda concluir que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información, puede solicitar a la dirección que consulte a un tercero cualificado (por ejemplo, a un experto de la dirección o a un asesor jurídico). 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. El auditor puede entonces tomar una o más de las siguientes medidas:
- obtener asesoramiento de su asesor jurídico;
 - considerar las implicaciones para el informe de auditoría, por ejemplo, si debe describir las circunstancias cuando la dirección impone una limitación; o
 - la renuncia 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.

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

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 18)

A44. Las medidas que tome 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 exista intención de inducir a error. El auditor también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. En algunos casos, es posible que las disposiciones legales, reglamentarias u otras normas profesionales obliguen al auditor a comunicar la cuestión a un regulador o al organismo profesional pertinente.

Implicaciones para el informe (Ref: Apartado 18(a))

A45. En circunstancias poco frecuentes, puede ser adecuada una denegación (abstención) de opinión 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.

Renuncia al encargo (Ref: Apartado 18(b))

A46. Renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten, puede ser adecuado cuando las circunstancias en las que se produce 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 las manifestaciones obtenidas de ellos durante la realización de la auditoría.

Véase nota aclaratoria al apartado 18. b) de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 18(b))

A47. *Apartado suprimido.*

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 19)

En relación con los apartados A48 a A50, sobre la posibilidad contemplada en estos apartados, de que la “otra información” pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

A48. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría, y dicha incorrección material ha sido corregida, los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias incluyen determinar que la corrección se ha realizado (de conformidad con el apartado 17(a)) y pueden incluir revisar las medidas que ha tomado la dirección para comunicarse con las personas que hubieran recibido la otra información, si ya se había publicado, para informarlas de la modificación.

A49. Si los responsables del gobierno de la entidad rehúsan modificar la otra información, tomar las medidas adecuadas para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría requiere el ejercicio de juicio profesional y puede verse afectado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables en la jurisdicción. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico sobre sus derechos y obligaciones.

A50. Cuando permanezca sin corregir una incorrección material en la otra información, las medidas adecuadas que puede tomar el auditor para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los

usuarios para los que se prepara el informe de auditoría, cuando lo permiten las disposiciones legales o reglamentarias incluyen, por ejemplo:

- Proporcionar a la dirección un nuevo informe de auditoría o un informe de auditoría corregido, que incluya una sección modificada de conformidad con el apartado 22, y solicitar a la dirección que proporcione dicho informe nuevo o corregido a los usuarios para los que se prepara. Al hacerlo, es posible que el auditor deba tener en cuenta el efecto, en su caso, sobre la fecha del informe nuevo o corregido, considerando los requerimientos de las NIA o de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. El auditor también puede revisar las medidas que ha tomado la dirección para proporcionar el informe de auditoría nuevo o corregido a esos usuarios;
- llamar la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material en la otra información (por ejemplo, tratando la cuestión en una junta general de accionistas);
- comunicarse con un regulador o con el organismo profesional pertinente con respecto a la incorrección material no corregida; o
- considerar las implicaciones para la continuidad del encargo (véase también el apartado A46).

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 (Ref: Apartado 20)

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 y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor⁸⁰.
- La responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros⁸¹.
- La responsabilidad que tiene el auditor en relación con los hechos posteriores al cierre⁸².

Informe (Ref: Apartados 21-24)

A52. En el caso de una auditoría de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada, el auditor podría considerar que es adecuado identificar en su informe de auditoría otra información que espera obtener después de la fecha del mismo con el fin de proporcionar mayor transparencia sobre la otra información que es objeto de la responsabilidad del auditor según esta NIA. El auditor puede considerarlo adecuado, por ejemplo, cuando la dirección le puede manifestar que esa otra información se publicará después de la fecha del informe de auditoría.

Véase nota aclaratoria al apartado 22. b) de esta Norma.

Ejemplos de informes (Ref: Apartados 21-22)

A53. En el anexo 2 se incluyen ejemplos de la sección "Otra información" del informe de auditoría.

⁸⁰ NIA 315 (Revisada), apartados 11, 31. y A1.

⁸¹ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

⁸² NIA 560, apartados 10 y 14.

Implicaciones para el informe cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) (Ref: Apartado 23)

A54. Puede ocurrir que una opinión de auditoría con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) no influya en la declaración requerida por el apartado 22(e) si la cuestión que ha ocasionado la modificación de la opinión del auditor no se incluye o no se trata de ningún otro modo en la otra información y la cuestión no afecta a ninguna parte de la otra información. Por ejemplo, una opinión con salvedades sobre los estados financieros por no revelar la remuneración de los administradores según lo requiere el marco de información financiera aplicable puede no tener ninguna implicación para la información que requiere esta NIA. En otras circunstancias, pueden existir implicaciones para dicha información, como se describe en los apartados A55–A58.

Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros

A55. En circunstancias en las que el auditor exprese una opinión con salvedades, se puede considerar si en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros.

Opinión con salvedades debida a una limitación al alcance

A56. Cuando se produzca una limitación al alcance con respecto a una partida material de los estados financieros, el auditor no habrá obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con dicha cuestión. En dichas circunstancias, es posible que el auditor no pueda concluir sobre si las cantidades u otros elementos de la otra información relacionados con esta cuestión originan una incorrección material en la otra información. En consecuencia, puede resultar necesario que el auditor modifique la declaración que requiere el apartado 22(e) para comunicar la imposibilidad de considerar la descripción de la cuestión realizada por la dirección en la otra información en relación con la que el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros como se explica en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades. No obstante, el auditor está obligado a informar de cualquier otra incorrección material que haya detectado en la otra información que no haya sido corregida.

Opinión desfavorable (adversa)

A57. Una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros relacionada con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable (adversa) no justifica la omisión de la descripción en el informe de auditoría de otras incorrecciones materiales en la otra información detectadas por el auditor de conformidad con el apartado 22(e)(ii). Cuando el auditor haya emitido una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba modificar de manera adecuada la declaración requerida por el apartado 22(e) por ejemplo, para indicar que en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

A58. Cuando el auditor exprese una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros, proporcionar más detalles acerca de la auditoría, así como una sección que trate de la otra información, puede oscurecer la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, en esas circunstancias, como requiere la NIA 705 (Revisada), el informe de auditoría no contiene ninguna sección que trate de los requerimientos de información de la presente NIA.

Lo dispuesto en el apartado A58 no resulta de aplicación en España para la “otra información” que deba presentarse por exigencia legal o reglamentaria acompañando las cuentas anuales y respecto a la cual se exige por la normativa de aplicación un pronunciamiento determinado al auditor de cuentas en su informe de auditoría, en cuyo caso debe mantenerse la sección aún en el supuesto de emisión de informe con opinión denegada. En

particular, en aquellos casos en que la otra información se refiera al informe de gestión y se deniegue la opinión sobre las cuentas anuales, a los efectos previstos en la LAC, deberá mantenerse la sección correspondiente a “otra información” del informe de auditoría, en la que se haga referencia a los motivos de la denegación indicados en el apartado de fundamento de la opinión de auditoría y al consiguiente efecto en la opinión a realizar sobre el informe de gestión en los términos exigidos por la citada normativa.

Véase ejemplo de informe nº 8 con opinión denegada en el anexo 2 de esta Norma.

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 24)

A59. *Apartado suprimido.*

Anexo 1

(Ref: Apartados 14, A8)

Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

Véase primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.
--

A continuación, se enumeran ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en otra información. La siguiente lista no pretende ser exhaustiva.

Cantidades

- Partidas de un resumen de resultados clave, como el resultado neto, el beneficio por acción, los dividendos, las ventas y otros ingresos de explotación, y las compras y gastos de explotación.
- Datos operativos seleccionados, como el beneficio de las operaciones continuadas por áreas principales de operaciones, o las ventas por segmentos geográficos o por línea de producto.
- Partidas especiales, como las ventas de activos, las provisiones para litigios, el deterioro de activos, los ajustes fiscales, las provisiones para reparación medioambiental y los gastos de reestructuración y reorganización.
- Información sobre la liquidez y recursos de capital, como el efectivo, los equivalentes de efectivo y valores negociables; los dividendos y la deuda, el arrendamiento financiero y los intereses minoritarios.
- Inversiones de capital por segmento o por división.
- Cantidades relacionadas con acuerdos de financiación fuera de balance y sus efectos financieros.
- Cantidades relacionadas con garantías, obligaciones contractuales, reclamaciones judiciales o medioambientales y otras contingencias.
- Variables o ratios económicos como el margen bruto, el rendimiento medio del capital invertido, el rendimiento medio del patrimonio neto, el ratio de cobertura de intereses y el ratio de endeudamiento. Algunas de estas cantidades se pueden conciliar con los estados financieros.

Otros elementos

- Explicaciones de estimaciones contables críticas y de las hipótesis relacionadas.
- Identificación de las partes vinculadas y transacciones con las mismas.
- Articulación de las políticas de la entidad o enfoque de la gestión de los riesgos de materias primas, moneda extranjera o tipos de interés, mediante la utilización de contratos de futuros, contratos de permuta (swaps) de tipos de interés u otros instrumentos financieros.
- Descripción de la naturaleza de los acuerdos de financiación fuera de balance.
- Descripción de garantías, indemnizaciones, obligaciones contractuales, litigios u obligaciones medioambientales y otras contingencias, así como las evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección de las correspondientes exposiciones de la entidad.

- Descripción de cambios en los requerimientos legales o reglamentarios, como nuevas reglamentaciones fiscales o medioambientales, que han tenido un impacto material en las operaciones de la entidad o en su situación fiscal, o que tendrán un impacto material en las perspectivas económicas futuras de la entidad.
- Evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección del impacto en los resultados, en la situación financiera y en los flujos de efectivo de la entidad, de nuevas normas de información financiera que hayan entrado en vigor en el ejercicio o que entrarán en vigor en el próximo ejercicio.
- Descripciones generales del entorno de negocios y perspectivas.
- Resumen de la estrategia.
- Descripción de tendencias en los precios de mercado de materias primas.
- Comparación de la oferta, demanda y normativa entre áreas geográficas.
- Explicación de factores concretos que influyen en la rentabilidad de la entidad en segmentos concretos.

Ejemplos de informes de auditoría en relación con otra información

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el anexo unos ejemplos de informes. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas (LAC) y con su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.

- En este sentido, se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas. Por otra parte, de acuerdo a lo indicado en la nota al alcance de esta NIA-ES, figuran como suprimidos los ejemplos que no se adaptan a la normativa española por no ser de aplicación en España las circunstancias del ejemplo planteado.

- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.

- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados informes deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurren. En este sentido se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información	Ejemplo 1 a): Informe de auditoría de una entidad de interés público cotizada, afecta por la Ley 11/2018, que presenta el estado de la información no financiera en el informe de gestión, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.
	Ejemplo 1b): Informe de auditoría de cuentas anuales formuladas en modelo normal de una entidad que no es una entidad de interés público, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra

	información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el informe de gestión.
	Ejemplo 1.c): Informe de auditoría de cuentas anuales abreviadas de una entidad que no es una entidad de interés público, con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la propuesta de aplicación del resultado.
Ejemplo 2: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 2: <i>(suprimido)</i>
Ejemplo 3: Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 3: <i>(suprimido)</i>
Ejemplo 4: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 4: <i>(suprimido)</i>
Ejemplo 5: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.	Ejemplo 5: Informe de auditoría de una entidad que no es de interés público, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en el informe de gestión.
Ejemplo 6: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.	Ejemplo 6: Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de las

	cuentas anuales consolidadas que afecta en igual medida al informe de gestión consolidado.
Ejemplo 7: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.	Ejemplo 7: Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión desfavorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable sobre las cuentas anuales consolidadas afecta en la misma medida al informe de gestión.
	Ejemplo 8: Denegación de opinión sobre las cuentas anuales de una entidad que no es una entidad de interés público debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales lo cual afecta igualmente al informe de gestión.

NIA	Adaptado a la normativa española
<p>Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.</p>	<p>Ejemplo 1a) – Informe de auditoría de una entidad de interés público cotizada, afecta por la Ley 11/2018, que presenta el estado de la información no financiera en el informe de gestión con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe 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 de conformidad con la NIA 570 (Revisada)². 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público cotizada, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600¹. • 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 • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe 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 de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)².

<ul style="list-style-type: none"> • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701³. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la misma. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701³. • La Sociedad está afecta por la Ley 11/2018 y presenta el estado de información no financiera en el informe de gestión. • La Sociedad es cotizada por lo que presenta Informe Anual de Gobierno Corporativo (IAGC). • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al art. 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente en relación con las entidades de interés público, como son: <ul style="list-style-type: none"> ○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo, existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con
---	--

	la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.
--	---

<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p>Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁴</p> <p>Opinión</p> <p>Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o <i>expresan la imagen fiel de</i>) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (<i>de</i>) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p> <p>Fundamento de la opinión</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</i> de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [<i>jurisdicción</i>], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:</p> <p>Informe sobre las cuentas anuales</p> <p>Opinión</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, 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, 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 20X1, 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 X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Fundamento de la opinión</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</p>
---	---

<p>requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.</p> <p>Cuestiones clave de la auditoría⁵</p> <p>Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.</p> <p><i>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].</i></p> <p>Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]</p> <p>La dirección⁶ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,⁷ pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]</p> <p>Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.</p> <p>En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada que informar a este respecto.</p>	<p>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.</p> <p>Cuestiones clave de la auditoría⁵</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)).]</i></p> <p>Otra información: Informe de gestión</p> <p>La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1 cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁶ de la Sociedad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales.</p> <p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Comprobar únicamente que el estado de información no financiera y determinada información incluida en el Informe Anual de Gobierno Corporativo, a los que se refiere la Ley de Auditoría de Cuentas, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.^{11 12} b) Evaluar e informar sobre la concordancia del resto de la información incluida en el 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, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación de esta parte del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si,
---	---

<p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁸</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</i></p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</i></p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</i></p> <p>[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es <i>[nombre]</i>.¹⁰]</p> <p><i>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha]</i></p>	<p>basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.</p> <p>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información mencionada en el apartado a) anterior se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable ^{13 14} y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio [20x1] y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</p> <p>Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales⁸</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p><i>[Nombre y número del ROAC del auditor]</i></p> <p><i>[Firma del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha del informe de auditoría]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]</i></p>
---	---

1	NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>	1	NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>
2	NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>	2	NIA 570-ES (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>
3	NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	3	NIA-ES 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades de interés público.
4	El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.		
5	Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	5	Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría en el caso de entidades de interés público. En el caso de entidades no consideradas de interés público la sección se denominará “aspectos más relevantes de la auditoría”.
6	U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	6	El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
7	Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.	7	Se incluirá, siempre que su denominación o título no sea suficientemente explicativo, una descripción sucinta del estado o documento de que se trate. En el caso de que la otra información consista únicamente en el informe de gestión, el título de la sección será el de “Otra información: informe de gestión”.
8	En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	8	En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
9	NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i>	9	NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i>
10	El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la		

seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).	
	<p>¹¹ Si la sociedad es no cotizada (es decir, no le aplica el IAGC), pero debe presentar el estado de información no financiera exigido por la Ley 11/2018, la redacción de este párrafo será:</p> <p><i>Comprobar únicamente que el estado de información no financiera, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.</i></p>
	<p>¹² Si la sociedad es cotizada afectada por la Ley 11/2018, pero sin obligación de presentar el estado de información no financiera, la redacción de este párrafo será:</p> <p><i>Comprobar únicamente que determinada información incluida en el Informe Anual de Gobierno Corporativo, a la que se refiere la Ley de Auditoría de Cuentas, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.</i></p>
	<p>¹³ Al tratarse de una redacción genérica, este párrafo es aplicable a todas las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite como una parte integrante explícita del propio informe de gestión. • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite en un informe separado del informe de gestión y se incorpore en éste una referencia al correspondiente informe separado. • En el caso de que la sociedad esté exenta de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior que la presenta o por ser la sociedad dominante de un grupo y presentarse esta información a nivel grupo. • En el caso de que la sociedad esté exenta parcialmente de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior en el que se presenta la información requerida por la directiva europea y presente el estado de información no financiera complementario en el informe de gestión
	<p>¹⁴ Si la sociedad es cotizada, en el caso de que la sociedad no presente estado de información no financiera ni en el informe de gestión, ni en un informe separado (incumplimiento), pero si incluye la información del IAGC en el informe de gestión, la redacción de este párrafo será:</p> <p><i>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información</i></p>

	<p><i>no financiera mencionada en el apartado a) anterior no se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable, si bien hemos comprobado que la información del Informe anual de gobierno corporativo, mencionada en dicho apartado, se incluye en el informe de gestión, y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio [20x1] y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</i></p>
--	---

NIA	Adaptado a la normativa española
	Ejemplo 1b) – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado una incorrección material en la otra información. La otra información consiste exclusivamente en el informe de gestión.
	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 6001. • 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. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe 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 de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)2. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....]
[Destinatario correspondiente]:

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, 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.

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 a 31 de diciembre de 20X1, 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 X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

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 *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

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.

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

Aspectos más relevantes de la auditoría

	<p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Otra información: Informe de gestión⁴</p> <p>La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores³ de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.</p> <p>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, así como 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.</p> <p>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 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</p> <p>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales³</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p><i>[Nombre y número del ROAC del auditor]</i></p> <p><i>[Firma del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha del informe de auditoría]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]</i></p>
--	--

	¹ NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>
	² NIA-ES 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>
	³ El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	<p>⁴ Una sociedad que no es una Entidad de Interés Público afectada por la Ley 11/2018, la redacción de esta sección será:</p> <p><i>Otra información: Informe de gestión</i></p> <p><i>La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1 cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales.</i></p> <p><i>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:</i></p> <p><i>a) Comprobar únicamente que el estado de información no financiera, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.</i></p> <p><i>b) Evaluar e informar sobre la concordancia del resto de la información incluida en el 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, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación de esta parte 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.</i></p> <p><i>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información mencionada en el apartado a) anterior se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio [20x1] y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</i></p> <p>Al tratarse de una redacción genérica, este último párrafo es aplicable a todas las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite como una parte integrante

	<p>explícita del propio informe de gestión.</p> <ul style="list-style-type: none">• En el caso de que el estado de información no financiera se facilite en un informe separado del informe de gestión y se incorpore en éste una referencia al correspondiente informe separado.• En el caso de que la sociedad esté exenta de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior que la presenta o por ser la sociedad dominante de un grupo y presentarse esta información a nivel grupo.• En el caso de que la sociedad esté exenta parcialmente de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior en el que se presenta la información requerida por la directiva europea y presente el estado de información no financiera complementario en el informe de gestión.
--	---

NIA	Adaptado a la normativa española
	Ejemplo 1.c) – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad de interés público y formula cuentas anuales abreviadas, con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado una incorrección material en la otra información. La otra información consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado.
	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales abreviadas de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 6001. • Las cuentas anuales abreviadas han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales abreviadas. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe 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 de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)2. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado, que se ha presentado en un documento separado formulado por los administradores, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales abreviadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas

	<p>anuales.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información
--	--

	<p style="text-align: center;">INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:</p> <p>Opinión</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales abreviadas de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance abreviado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada y la memoria abreviada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales abreviadas 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 20X1, así como de sus resultados 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 X de la memoria abreviada) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Fundamento de la opinión</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 abreviadas</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</p>
--	---

	<p>obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.</p> <p>Aspectos más relevantes de la auditoría</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Otra información: Propuesta de aplicación del resultado</p> <p>La otra información comprende exclusivamente la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio <i>[20xx]</i>, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales abreviadas.</p> <p>Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales abreviadas no cubre la propuesta de aplicación del resultado. Nuestra responsabilidad sobre la misma, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre su concordancia con las cuentas anuales abreviadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.</p> <p>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a la propuesta de aplicación del resultado.⁴</p> <p>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales abreviadas³</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p><i>[Nombre y número del ROAC del auditor]</i></p> <p><i>[Firma del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha del informe de auditoría]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]</i></p>
--	--

	¹ NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>
	² NIA-ES 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>
	³ El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	⁴ En el caso de que la sociedad no facilite al auditor la propuesta de aplicación del resultado (incumplimiento), la redacción será: <i>A la fecha de emisión de este informe los administradores no nos han facilitado la propuesta de aplicación del resultado.</i>

NIA	Adaptado a la normativa española
Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 2 – <i>(Suprimido)</i>

NIA	Adaptado a la normativa española
Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 3 – <i>(Suprimido)</i>

NIA	Adaptado a la normativa española
Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 4 – <i>(Suprimido)</i>

NIA	Adaptado a la normativa española
Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.	Ejemplo 5 – Informe de auditoría de una entidad que no es de interés público con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 6001). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe 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 de conformidad con la NIA 570 (Revisada)2. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 7013. • El auditor ha obtenido toda la información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información. 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 6001. • 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. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe 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 de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)2. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC3 y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha detectado una incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p>Opinión</p> <p>Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o <i>expresan la imagen fiel de</i>) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (<i>de</i>) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p> <p>Fundamento de la opinión</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</i> de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [<i>jurisdicción</i>], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.</p> <p>Cuestiones clave de la auditoría⁴</p> <p>Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:</p> <p>Opinión</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, 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, 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 20X1, 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 X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Fundamento de la opinión</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.</p> <p>Aspectos más relevantes de la auditoría⁴</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) –</p>
--	---

<p>sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.</p>	<p><i>véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p>
<p><i>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].</i></p>	
<p>Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]</p>	<p>Otra información: Informe de gestión</p>
<p>La dirección⁵ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,⁶ pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]</p>	<p>La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁵ de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.</p>
<p>Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.</p>	<p>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, así como 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.</p>
<p>En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.</p>	<p>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la incorrección material indicada en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</p>
<p>Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como describimos a continuación, hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información.</p>	<p><i>[Descripción de la incorrección material en el informe de gestión]</i></p>
<p><i>[Descripción de la incorrección material en la otra información]</i></p>	
<p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷</p>	<p>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales⁷</p>
<p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</i></p>	<p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p>
<p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</p>	<p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</p>

<p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].⁸]</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
--	--

<p>¹ NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>	<p>¹ NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>
<p>² NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>	<p>² NIA-ES 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>
<p>³ NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente..</i></p>	<p>³</p>
<p>⁴ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</p>	<p>⁴ Se requiere una sección separada de, al menos, los aspectos más relevantes de la auditoría en el caso de entidades no consideradas de interés público.</p>
<p>⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁵ El término de administradores, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁶ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.</p>	
<p>⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁷ El término de administradores, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁸ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda</p>	

<p>esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).</p>	
---	--

NIA	Adaptado a la normativa española
<p>Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.</p>	<p>Ejemplo 6 – Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión con salvedades, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de las cuentas anuales consolidadas que afecta en la misma medida al informe de gestión.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría es una auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 6001). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe 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 de conformidad con la NIA 570 (Revisada)2. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 7013. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 6001). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión con salvedades). • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)2. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC y determina que no ha de comunicar otros

<p>una partida material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información 	<p>riesgos más significativos aparte de la cuestión descrita en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a una partida material de las cuentas anuales consolidadas que afecta en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
--	---

<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p>Opinión con salvedades</p> <p>Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o <i>expresan la imagen fiel de</i>) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (<i>de</i>) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p> <p>Fundamento de la opinión con salvedades</p> <p>La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:</p> <p>Opinión con salvedades</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes, (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, 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 X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Fundamento de la opinión con salvedades</p> <p>La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está</p>
---	--

<p>participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados</i> de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.</p> <p>Cuestiones clave de la auditoría⁴</p> <p>Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i>, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.</p> <p>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].</p>	<p>registrada por xxx en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.</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 consolidadas</i> de nuestro informe.</p> <p>Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas 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> <p>Aspectos más relevantes de la auditoría</p> <p>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 éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.</p> <p>Excepto por la cuestión descrita en la sección de <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i>, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.”</p>
--	---

<p>Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]</p> <p>La dirección⁵ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,⁶ pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]</p> <p>Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.</p> <p>En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.</p> <p>Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i>, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en la otra información en relación con esta cuestión.</p> <p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)⁸.]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</p>	<p>Otra información: Informe de gestión consolidado</p> <p>La otra información⁶ comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁵ de la Sociedad dominante y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas.</p> <p>Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión consolidado, 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 consolidado con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión consolidado 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.</p> <p>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la limitación al alcance descrita en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</p> <p>Como se describe en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i>, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en el informe de gestión consolidado en relación con esta cuestión.</p> <p>Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas⁷</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 705 (Revisada)⁸ – véase Ejemplo 4 de la NIA-ES 705 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas</p>
---	--

<p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].⁹]</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 4 de la NIA-ES 705 (Revisada).]</p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
--	---

¹ NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>	¹ NIA 600-ES, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>
² NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>	² NIA 570-ES (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>
³ NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	
⁴ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	
⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	⁵ El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
⁶ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.	
⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
⁸ NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i>	⁸ NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i>

<p>⁹ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).</p>	
--	--

NIA	Adaptado a la normativa española
<p>Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.</p>	<p>Ejemplo 7 – Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión desfavorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que motivan la opinión desfavorable (adversa) sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría es una auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600¹). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de un grupo formado por una entidad de que no es una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600¹). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • Las cuentas anuales consolidadas contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que las incorrecciones materiales son generalizadas en las cuentas anuales consolidadas. Los efectos de las incorrecciones en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable). • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre

<p>dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)².</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701³. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información. 	<p>material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)².</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC y determina que no ha de comunicar otros riesgos más significativos aparte de la cuestión descrita en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría, y las circunstancias que motivan una opinión desfavorable (adversa) sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
--	---

<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p>Opinión desfavorable (adversa)</p> <p>Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión desfavorable</i> de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o <i>no expresan la imagen fiel de</i>) la situación financiera</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:</p> <p>Opinión desfavorable</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes, (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión desfavorable</i> de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1,</p>
--	---

<p>consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p> <p>Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)</p> <p>Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las NIIF, el Grupo debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados</i> de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).</p> <p>Cuestiones clave de la auditoría⁴</p> <p>Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el</p>	<p>así como de sus resultados y flujos de efectivo todos ellos consolidados 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 X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Fundamento de la opinión desfavorable</p> <p>Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo de información financiera, el Grupo debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición utilizando los importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales de esta falta de consolidación.</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 consolidadas</i> de nuestro informe.</p> <p>Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas 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 desfavorable (adversa).</p> <p>Aspectos más relevantes de la auditoría</p> <p>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</p>
--	--

contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*].

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección⁵ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,⁶ pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* el Grupo debería haber consolidado la sociedad XYZ y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información por el mismo motivo con respecto a las cantidades u otros elementos en el informe X afectados por la falta de consolidación de la sociedad XYZ.

en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Excepto por la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión desfavorable* hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información: Informe de gestión consolidado

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁵ de la Sociedad dominante y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión consolidado, 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 consolidado con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión consolidado 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, el informe de gestión consolidado se ve afectado, en cuanto a su concordancia con las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20x1 y en cuanto a su contenido y presentación de conformidad con la normativa que resulta de aplicación, por las cuestiones que se señalan en el párrafo siguiente que han motivado una opinión desfavorable sobre las cuentas anuales.

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* el Grupo debería haber consolidado la sociedad XYZ y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Hemos concluido que dicha circunstancia afecta de igual manera y en la misma medida al informe de gestión consolidado.

<p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁸ – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].⁹].</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor] [Fecha]</p>	<p>Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas⁷</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)⁸ – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
---	---

<p>¹ NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>	<p>¹ NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>
<p>² NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>	<p>² NIA-ES 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>
<p>³ NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</p>	<p>³</p>
<p>⁴ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</p>	<p>⁴</p>
<p>⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁵ El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁶ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.</p>	<p>⁶</p>
<p>⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es</p>	<p>⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible</p>

<p>posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁸ NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i></p>	<p>⁸ NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i></p>
<p>⁹ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).</p>	

NIA	Adaptado a la normativa española
	Ejemplo 8 – Denegación de opinión sobre las cuentas anuales de una entidad que no es una entidad de interés público debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales, lo cual afecta de igual forma al informe de gestión.
	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600¹. • 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. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de las cuentas anuales, es decir, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales (es decir, es adecuada una denegación de opinión). • Los riesgos más significativos de la auditoría se derivan exclusivamente de las circunstancias descritas en el punto anterior, y se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España.

	<ul style="list-style-type: none"> • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que motivan la denegación de opinión de auditoría afectan de igual manera al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
--	--

	<p style="text-align: center;">INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....[Destinatario correspondiente¹]:</p> <p>Denegación de opinión</p> <p>Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, 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>No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la Sociedad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección <i>Fundamento de la denegación de opinión</i> de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.</p> <p>Fundamento de la denegación de opinión</p> <p>Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacerlos, mediante procedimientos alternativos, de</p>
--	--

las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, los administradores aún estaban en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

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

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información: Informe de gestión

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores² de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión viene exigida por la normativa reguladora de auditoría de cuentas.

Sin embargo, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no nos es posible concluir sobre el informe de gestión en los términos previstos en la citada normativa.

	<p>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales³</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)⁴ – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 705 (Revisada)⁵ – véase Ejemplo 5 de la NIA-ES 705 (Revisada).]</i></p> <p><i>[Nombre y número del ROAC del auditor]</i></p> <p><i>[Firma del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha del informe de auditoría]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</i></p>
--	---

	1 NIA-ES 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
	2 El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	3 En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	4 NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.</i>
	5 NIA-ES 705 (Revisada), <i>Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i>

Resolución de 27 de octubre de 2020 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y la modificación de la NIA-ES 700 (revisada) «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros».

El artículo 4.7 de la Directiva 2004/109/CE, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado, en la redacción dada por la Directiva 2013/50/UE, de 22 de octubre de 2013, establece que, a partir del 1 de enero de 2020, todos los informes financieros anuales se elaborarán en un formato electrónico único para presentar tal información. El mismo artículo 4.7 delegó en la Comisión los poderes para adoptar las normas técnicas de regulación en las que se especifique el formato electrónico para presentar la mencionada información.

De acuerdo con ello, el Reglamento Delegado (UE) 2018/815, de 17 de diciembre de 2018, ha especificado el formato electrónico único de presentación de información que han de utilizar los emisores al elaborar los informes financieros anuales, estableciendo que deben utilizar el formato XHTML (*Extensible Hypertext Markup Language*). Además, cuando los informes financieros anuales incluyan estados financieros consolidados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas de conformidad con el Reglamento (CE) número 1606/2002 o a las NIIF contempladas en el artículo 1, párrafo primero, letra a), de la Decisión 2008/961/CE (NIIF-UE), los emisores procederán al marcado o etiquetado de dichos estados financieros consolidados con la tecnología iXBRL (*inline eXtensible Business Reporting Language*). El citado Reglamento Delegado (UE) 2018/815 prevé su aplicación a los informes financieros anuales con estados financieros correspondientes a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2020.

El informe financiero anual comprende las cuentas anuales y el informe de gestión de la entidad y, en su caso, las cuentas anuales consolidadas y el informe de gestión consolidado de su grupo, revisados por el auditor con el alcance previsto por el artículo 268 de la Ley de Sociedades de Capital, así como las declaraciones de responsabilidad sobre su contenido firmadas por los administradores. La revisión por parte del auditor en relación con el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) exige manifestar su opinión sobre si las cuentas anuales cumplen lo exigido por el Reglamento Delegado (UE) 2018/815, según lo han entendido los servicios de la Comisión Europea [Q&A on the RTS on European Single Electronic Format (ESEF)] a partir de lo dispuesto en el artículo 28.2.c.ii de la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, incorporada al ordenamiento interno mediante la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En consecuencia, la elaboración de la Norma Técnica de Auditoría **sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE)** que ahora se aborda tiene por objeto incorporar a la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España especialidades en el trabajo de auditoría y en la información a incluir en el informe de auditoría, motivados por la obligación de verificar el cumplimiento por parte de los sujetos obligados de los nuevos requerimientos derivados del Reglamento Delegado (UE) 2018/815, a partir de lo dispuesto en el artículo 4.7 de la Directiva 2004/109/CE, en la redacción dada por la Directiva 2013/50/UE.

Por los mismos motivos resulta necesario modificar la NIA-ES 700 (revisada) «*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*», dado que en el informe de auditoría debe incluirse la información relativa al trabajo de verificación realizado a este respecto, así como la opinión acerca de si los estados financieros presentados en formato FEUE cumplen con lo exigido por el Reglamento Delegado (UE) 2018/815. La citada información, de acuerdo con lo indicado en la guía 2019-039 adoptada por la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) sobre esta materia, debe figurar en apartado separado al de la opinión de auditoría de las cuentas anuales. Por lo que se ha considerado conveniente que dicha información figure en la sección del informe de auditoría titulada «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios», en un apartado separado al resto de información a incluir en esta Sección. En este sentido, se ha modificado la nota aclaratoria del apartado 42 de la citada NIA-ES 700 (revisada), incluyendo un nuevo apartado a este respecto, titulado «Formato electrónico único europeo», en el que se haga referencia a que el auditor debe informar sobre esta cuestión de conformidad con la norma técnica de auditoría en la que se regula esta materia. En coherencia con lo anterior, resulta necesario modificar los ejemplos de informes de auditoría 1 y 2 de dicha Norma para incluir la posibilidad de informar sobre esta cuestión en la sección de «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» del informe de auditoría de cuentas anuales.

Por todo lo anterior, una vez efectuado el análisis de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución por el Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría (en el que se encuentran representados este Instituto, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España), las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas antes citadas han presentado ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), así como la modificación de la NIA-ES 700 (revisada), para su tramitación y sometimiento a información pública, durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la LAC y, tras ser sometidas a examen por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el artículo 22 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

Primero. *Publicación*

Se somete al trámite de información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), así como la modificación de la NIA-ES 700 (revisada). Se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.meh.es, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Segundo. *Periodo de información pública*

Durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de las referidas Normas Técnicas de Auditoría, en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.meh.es- y en la sede de las citadas Corporaciones.

Una vez transcurrido el plazo anterior, y consideradas las observaciones en su caso recibidas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación de la correspondiente resolución en su Boletín Oficial de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución, conforme a lo establecido en el artículo 23 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

Tercero. *Entrada en vigor*

Las Normas Técnicas de Auditoría que se publican serán de aplicación a los informes de auditoría de cuentas que se emitan sobre las cuentas anuales, a los que se refiere la presente Resolución, de ejercicios que se inicien partir del 1 de enero de 2020.

Cuarto. *Normas Técnicas de Auditoría*

En el Anexo 1 se incluye la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y en el Anexo 2 la modificación de la NIA-ES 700 (revisada).

Ambos Anexos se pueden consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.meh.es- y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto.

Madrid, 27 de octubre de 2020
El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,
Santiago Durán Domínguez

ANEXO 1
NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS EN EL FORMATO ELECTRÓNICO ÚNICO EUROPEO (FEUE)

	Apartado
Introducción	1-6
Objetivos	7
Definiciones	8
Requerimientos	
Aspectos generales	9-12
Planificación	13
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno en relación con la aplicación del FEUE	14-21
Materialidad	22-26
Respuestas a los riesgos valorados	27-33
Consideraciones relativas a entidades que utilizan una organización de servicios o un experto externo en el proceso de aplicación del FEUE	34
Utilización del trabajo de un experto del auditor	35
Formación de la opinión y tipos de opinión	36-47
Manifestaciones escritas	48
Comunicaciones	49
Documentación	50
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Respuesta a los riesgos valorados	A1
Formación de la opinión y tipos de opinión	A2-A3
Anexo: Modelos orientativos del apartado del informe de auditoría “Formato electrónico único europeo” de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”	

Introducción

Alcance

1. Esta Norma Técnica de Auditoría trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar la aplicación del Reglamento Delegado (UE) 2018/815 (Reglamento FEUE) en la auditoría de estados financieros, incluso cuando este se aplique de forma voluntaria por los emisores cuyos valores sean admitidos a negociación en un mercado regulado.
2. De acuerdo con el contenido del Reglamento FEUE, las obligaciones de presentación en formato electrónico *Extensible Hypertext Markup Language* (XHTML) afectan tanto a las cuentas anuales de la sociedad dominante como del grupo, sin embargo, las obligaciones de etiquetado en lenguaje *extensible Business Reporting Language* (XBRL) afectan exclusivamente al contenido de las cuentas anuales consolidadas preparadas de conformidad con las NIIF-UE, por lo que el contenido de esta norma técnica está redactado considerando este alcance. No obstante, dicho contenido será asimismo aplicable con las adaptaciones que sean necesarias al supuesto en el que de forma obligatoria o voluntaria se realicen etiquetados XBRL sobre las cuentas anuales de una entidad obligada por el Reglamento FEUE, siempre que la taxonomía utilizada haya sido aprobada por el correspondiente organismo supervisor
3. El Reglamento FEUE es un instrumento legal vinculante, cuyas disposiciones tienen el carácter de “requisitos legales” para las entidades emisoras de la información financiera. El auditor, en el cumplimiento de lo establecido en el apartado 42 de la NIA-ES 700 “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* sobre otras responsabilidades de información, incluirá en la sección separada del informe de auditoría titulada “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, la información exigida por esta Norma Técnica de Auditoría sobre el cumplimiento legal por parte del emisor de la presentación de sus cuentas anuales en el FEUE.
4. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con las Normas Técnicas de Auditoría vigentes, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Responsabilidad del cumplimiento del Reglamento FEUE

5. La emisión de los estados financieros de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE es responsabilidad de los responsables del gobierno de la entidad.

Responsabilidad del auditor

6. El auditor es responsable de la emisión en su informe de auditoría de una opinión acerca del cumplimiento por parte de la entidad de los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE. En este sentido, el auditor aplicará procedimientos para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros digitales preparados con formato FEUE debidos a una inadecuada aplicación por parte de la entidad de los requerimientos del Reglamento FEUE. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de la aplicación de la mencionada disposición reglamentaria.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son:
 - a. La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales elaborados en el formato *Extensible Hypertext Markup Language* (XHTML) y, en su caso, marcados utilizando el estándar *Extensible Business Reporting Language* (XBRL) cumplen con los requerimientos del formato electrónico único europeo (FEUE).
 - b. La formación de una opinión basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida sobre los siguientes extremos:
 - i. Las cuentas anuales auditadas, incluidas en su caso, tanto las de la sociedad dominante como las del grupo, con el alcance previsto en la Ley de Auditoría de Cuentas, se corresponden íntegramente con las cuentas anuales formuladas por los administradores e incluidas en el

informe financiero anual en formato electrónico de presentación XHTML, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE.

- ii. Las cuentas anuales consolidadas formuladas conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) incluidas en el informe financiero anual en formato electrónico de presentación han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, en lenguaje XBRL de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

Definiciones

8. A efectos de la presente norma técnica los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación, en consonancia con lo establecido en el Reglamento FEUE:
 - a. Taxonomía de base: el conjunto combinado de los elementos taxonómicos expuestos en el Anexo VI del Reglamento FEUE, “Esquema de la Taxonomía de base”, y el conjunto de base de enlaces de:
 - i. Presentación, que agrupa los elementos taxonómicos;
 - ii. Cálculo, que expresa relaciones aritméticas entre los elementos taxonómicos;
 - iii. Etiqueta, que describe el significado de cada elemento taxonómico;
 - iv. Definición, que refleja las relaciones dimensionales de los elementos de la taxonomía de base.
 - b. Taxonomía de extensión: el conjunto combinado de los elementos taxonómicos y el conjunto de base de enlaces siguiente, ambos creados por el emisor:
 - i. Presentación, que agrupa los elementos taxonómicos;
 - ii. Cálculo, que expresa relaciones aritméticas entre los elementos taxonómicos;
 - iii. Etiqueta, que describe el significado de cada elemento taxonómico;
 - iv. Definición, que garantiza la validez dimensional del resultante documento de instancia XBRL con respecto a la taxonomía de extensión.
 - c. Estados financieros consolidados conforme a las NIIF: los estados financieros consolidados elaborados con arreglo a las NIIF adoptadas de conformidad con el Reglamento (CE) n.º. 1606/2002 o a las NIIF contempladas en el artículo 1, párrafo primero, letra a), de la Decisión 2008/961/CE (NIIF-UE).

Requerimientos

Aspectos generales

9. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales elaborados en el formato XHTML que contienen los estados financieros auditados cumplen con los requerimientos del formato electrónico único europeo.
10. En aquellos casos en que los procedimientos de auditoría se hayan aplicado sobre unos estados financieros formulados en un formato diferente al XHTML o sobre borradores o versiones previas a su formulación definitiva, el auditor de cuentas deberá realizar y documentar en papeles de trabajo los procedimientos de auditoría realizados para conciliar éstos con los ficheros digitales elaborados en el formato XHTML que contienen los estados financieros formulados.
11. El auditor de estados financieros consolidados conforme a las NIIF-UE aplicará procedimientos de auditoría específicos diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales que contienen los estados financieros formulados, incluyendo los desgloses de la memoria, cumplen en todos los aspectos significativos, con los requerimientos del formato electrónico único europeo que en cada momento resulte exigible, en cuanto al marcado XBRL y la taxonomía aplicada.
12. Los requerimientos del FEUE relevantes, cuyo cumplimiento deberá ser verificado por el auditor de cuentas, se encuentran recogidos en el Anexo II del Reglamento Delegado 2018/815.

Planificación

13. El auditor planificará la auditoría con el fin de que se realice de un modo eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, dirección y naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados cuya aplicación se requiere para que se alcance el objetivo del trabajo. Para ello considerará lo establecido en las NIA-ES aplicables, en concreto, la NIA-ES 300 “*Planificación de la auditoría de estados financieros*”, y tendrá en cuenta las siguientes particularidades:
- a. Alcance, términos del encargo y características de los estados financieros en formato FEUE objeto de revisión, así como los criterios utilizados (alcance del etiquetado, experiencia de etiquetado, calendario de emisión, complejidad de las cuentas y nivel de taxonomía extendida utilizada, etc.)
 - b. El momento de realización del proceso de revisión de la preparación de las cuentas anuales en formato FEUE.
 - c. El proceso del etiquetado realizado por la entidad y en particular si existen actividades externalizadas o se ha utilizado el trabajo de expertos de la dirección.
 - d. El conocimiento de la entidad y su entorno informático, así como los riesgos de que la información tanto en lenguaje humano como en lenguaje máquina contenga incorrecciones materiales.
 - e. La identificación de los usuarios a los que se destina el informe de auditoría y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo de la auditoría, y especialmente la interrelación entre los resultados de la auditoría de las cuentas anuales y de la evaluación del cumplimiento de los ficheros XHTML e iXBRL con los requerimientos FEUE.
 - f. El grado en el que es relevante el riesgo de fraude en el proceso de preparación de los ficheros XHTML e iXBRL. Para ello, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 240 “*Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*”.
 - g. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para realizar la evaluación y las necesidades de especialización, así como la naturaleza y extensión de la participación de expertos tanto en sistemas de información como en lenguaje XBRL.
 - h. El impacto, en su caso, de la función de auditoría interna en los procesos de revisión internos de las cuentas anuales en formato FEUE, incluyendo etiquetados XBRL.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno en relación con la aplicación del FEUE

14. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en relación con el cumplimiento de los requerimientos del FEUE en el formato digital de los estados financieros de la entidad auditada mediante el conocimiento de la mencionada entidad y de su control interno, con el objetivo de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material. A estos efectos, el auditor obtendrá conocimiento de los controles relevantes implementados por la entidad en el proceso de elaboración de los ficheros digitales de las cuentas anuales, evaluando el diseño de dichos controles. Para ello considerará la NIA-ES 315 “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno*”, y tendrá en cuenta las particularidades que se indican a continuación.
15. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán, entre otros, los siguientes:
- a. Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error en relación con el proceso seguido por la entidad.
 - b. Observación e inspección.
16. El auditor obtendrá conocimiento de la entidad y su entorno informático, ello implica analizar, entre otros aspectos y adicionalmente a los considerados en el marco de la auditoría, los siguientes:

- a. Políticas y procedimientos para la elaboración de los ficheros digitales y el proceso de elaboración en sí mismo.
 - b. La evaluación de si los etiquetados son adecuados a sus actividades y congruentes con el Reglamento FEUE.
17. El auditor obtendrá conocimiento del control interno implantado por la entidad en relación con el proceso de elaboración de los ficheros digitales, incluyendo la evaluación del proceso de incorporación de nuevas soluciones tecnológicas utilizadas por el cliente y de su integración con los sistemas de generación de información financiera (esto es con su Sistema de Control Interno de la Información Financiera (SCIIF)) y otras aplicaciones.
18. Este control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los registros que generan los ficheros digitales muestran información completa y precisa. Para ello, el auditor obtendrá un entendimiento del entorno de la herramienta escogida por la entidad en cuanto a aspectos tales como el proveedor del software empleado, modalidad del servicio utilizado (sí en la nube, en sus sistemas o en los sistemas del prestador del servicio) e integración de tal herramienta con sus sistemas. En este sentido, esta integración generalmente se producirá por medio de:
 - a. Sistemas integrados: en los que se aplican las etiquetas en su software de gestión.
 - b. Sistemas no integrados: en los que se utiliza un software de etiquetado independiente para aplicar las etiquetas.
 - c. Sistemas subcontratados: donde se externaliza mediante la contratación del proceso de etiquetado con un tercero.
19. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la elaboración de los ficheros digitales es una cuestión de juicio profesional del auditor.
20. El auditor relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones y considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material.
21. Estos riesgos de incorrección material pueden resultar de deficiencias en el proceso que conducen a un etiquetado incompleto o inexacto. En este sentido, el auditor considerará, al menos, los siguientes:
 - a. Riesgos relacionados con la integridad:
 - i. no todas las cifras que se muestran en los estados contables principales que integran las cuentas anuales consolidadas están etiquetadas conforme al marcado obligatorio requerido por el Reglamento;
 - ii. no todos los desgloses de las cuentas anuales consolidadas cuyo marcado sea requerido están etiquetados;
 - iii. omisión de etiquetas requeridas relacionadas con la identificación de la entidad (tales como el código Identificador de Entidad Jurídica o el número LEI de la entidad).
 - b. Riesgos relacionados con la exactitud:
 - i. los datos etiquetados no se corresponden con los incluidos en las cuentas anuales consolidadas auditadas;
 - ii. una cifra que se muestra en los estados contables que integran las cuentas anuales consolidadas se ha etiquetado con un contexto inexacto (por ejemplo, año o fin de año, moneda; débito / crédito; unidad monetaria (es decir, millones / miles));
 - iii. error al seleccionar el elemento apropiado de la taxonomía de base;

- iv. una incorrecta interpretación del significado contable del hecho marcado que surge al seleccionar un elemento inapropiado de la taxonomía de base;
- v. un elemento de taxonomía de extensión que no está ligado al elemento de la taxonomía base que tiene el significado contable más amplio o alcance más amplio;
- vi. donde un elemento de taxonomía de extensión combina varios elementos de taxonomía base, el emisor no ha ligado ese elemento de taxonomía de extensión a cada uno de esos elementos de taxonomía base; con la excepción de subtotales y salvo que sea irrelevante;
- vii. cuando se ha optado por ligar un elemento a elementos con un significado contable más reducido, que el enlace no sea adecuado.

Materialidad

22. El auditor aplicará la materialidad determinada en la auditoría de cuentas:

- a. En la planificación y determinación de la naturaleza, momento de ejecución y extensión de los procedimientos a desarrollar respecto al FEUE;
- b. En la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas en el marcado de la información;
 - a. En su caso, en la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros; y
 - b. En la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría sobre el cumplimiento de los requerimientos FEUE.

23. El auditor utilizará su juicio profesional para considerar factores cualitativos en la evaluación de la materialidad en la planificación y ejecución de la revisión del cumplimiento de los requisitos del FEUE. El auditor planifica y lleva a cabo los procedimientos de verificación basándose en una evaluación del riesgo de incorrección material en el etiquetado. La materialidad de las incorrecciones en el etiquetado depende de la naturaleza y la cantidad de etiquetas incompletas o inexactas y del impacto esperado en la confianza de los usuarios en la fiabilidad de dichas etiquetas.

24. El auditor considerará la existencia de aspectos cualitativos que se deban tener en cuenta a la hora de determinar si un error en el proceso de elaboración de la información financiera en formato XHTML o en el etiquetado de las cuentas anuales consolidadas siguiendo los requerimientos del Reglamento FEUE pueden suponer un incumplimiento significativo por parte de la entidad.

25. La identificación de las causas fundamentales de las incorrecciones puede contribuir a la evaluación de su materialidad a efectos de determinar si es necesario o no incluir una referencia a ellas en el informe. Esto también puede ayudar al auditor a evaluar el riesgo de incorrecciones no detectadas como consecuencia de deficiencias en el proceso de etiquetado que indiquen que la etiqueta tiene un carácter material. Errores de proceso que afecten a un gran volumen de partidas como puede ser la utilización incorrecta de la divisa en la cual están expresadas las cuentas anuales consolidadas o datos generales de la entidad podrían ser materiales aun cuando por su propia naturaleza no se hubiesen puesto de manifiesto a lo largo del trabajo de auditoría de cuentas.

26. En este sentido, un error aislado y único producido en el etiquetado de una partida cuyo importe es inmaterial y que cualitativamente también lo es, difícilmente será objeto de mención en el informe como un incumplimiento significativo en el cumplimiento de los requerimientos del FEUE.

Respuestas a los riesgos valorados

27. El auditor diseñará e implementará respuestas para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Para ello considerará la NIA-ES 330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”, y tendrá en cuenta las particularidades que se indican a continuación teniendo en cuenta los requerimientos del Reglamento FEUE, para lo que evaluará si:

- a. la entidad ha preparado íntegramente las cuentas anuales tanto individuales como consolidadas en formato XHTML;

- b. las cuentas anuales consolidadas objeto de la auditoría con el alcance previsto en la Ley de Auditoría de Cuentas, se corresponden íntegramente con las incluidas en el informe electrónico en lenguaje humano a través de ficheros XHTML y éstas se corresponden con las contenidas en los ficheros XBRL;
- c. los ficheros digitales XBRL de las cuentas anuales consolidadas cumplen con las especificaciones iXBRL que se detallan en el Anexo III del Reglamento FEUE relativo a “Especificaciones aplicables con respecto a Inline XBRL”;
- d. la entidad ha marcado con etiquetas XBRL, como mínimo, la información revelada en las cuentas anuales consolidadas que se detalla como obligatoria en cada momento temporal en el Anexo II del Reglamento FEUE de “Marcas obligatorias”;
- e. la entidad, en el marcado de las cuentas anuales consolidadas, ha utilizado el lenguaje de marcado XBRL y una taxonomía cuyos elementos se corresponden con los establecidos en la taxonomía de base especificada en el Anexo VI del Reglamento FEUE de “Esquema de la taxonomía de base”;
- f. la entidad, en el marcado de las cuentas anuales consolidadas, ha cumplido con las normas de marcado y presentación desarrolladas en el Anexo IV del Reglamento FEUE de “Normas de marcado y presentación”;
- g. las partes de las cuentas anuales consolidadas que han sido marcadas con carácter voluntario por la entidad cumplen con las normas de marcado y presentación desarrolladas en el Anexo IV del Reglamento FEUE “Normas de marcado y presentación”;
- h. la entidad ha creado elementos de taxonomía de extensión en circunstancias en las que resulta adecuado crearlas;
- i. los elementos de taxonomía de extensión han sido creados siguiendo los criterios previstos en el anexo IV del Reglamento FEUE “Normas de marcado y presentación”, incluyendo su adecuado enlace o anclaje.

Pruebas de controles.

28. De conformidad con lo establecido en la NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”, el auditor realizará indagaciones con el fin de obtener una comprensión sobre los controles diseñados e implementados por la entidad en el proceso de preparación de la información financiera para cumplir con las normas técnicas europeas reglamentarias sobre las especificaciones del FEUE (*ESEF Regulatory Technical Standard* o ESEF RT). Entre los aspectos que el auditor considerará para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen los siguientes:
- a. Las especificaciones técnicas de seguridad.
 - b. Los cambios y versiones del fichero finalmente generado.
 - c. El aseguramiento de la integridad del fichero.
 - d. La gestión del proceso de etiquetado seguido por la entidad.
 - e. Integración con el SCIIF, tal y como se indica en el apartado 16.
29. Cuando el auditor decida confiar en el sistema de control interno de la entidad obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes que la entidad tenga implantados sobre la preparación de los archivos digitales en FEUE. (Ref: Apartado A1)

Pruebas sustantivas

30. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán procedimientos de auditoría relacionados con:
- a. el formato final de los archivos iXBRL y XHTML,

- b. la interoperabilidad del archivo en base a los requerimientos del ESMA, así como
 - c. la incorporación de la firma de los administradores.
31. Al realizar pruebas sustantivas del etiquetado, el auditor realizará alguno de los siguientes enfoques:
- a. inspeccionar el etiquetado realizado por el emisor y, evaluar si el etiquetado es apropiado, utilizando el conocimiento de los requisitos y la taxonomía del FEUE; o
 - b. desarrollar una expectativa independiente del etiquetado apropiado y comparar los resultados con el propio etiquetado del emisor como base para sus pruebas sustantivas.
32. En la ejecución de las pruebas sustantivas, si bien éstas no requieren una comprobación de la totalidad de partidas o elementos, el auditor podrá realizar una reejecución total utilizando un software que le permita importar el fichero iXBRL y le ayude en el proceso de identificación y lectura del etiquetado aplicado por el preparador, así como en la realización de comprobaciones para validar la correcta aplicación por parte de la entidad de las reglas de etiquetado iXBRL. Adicionalmente, las comprobaciones realizadas en el software utilizado por la entidad pueden ayudar a verificar si se han aplicado las especificaciones iXBRL y las reglas de generación de archivos (si el conjunto de archivos es técnicamente válido). En todo caso, será necesario que el auditor revise los resultados obtenidos, evalúe los mismos y determine los siguientes pasos a seguir en respuesta a dichos resultados.
33. Al evaluar los resultados de las pruebas sustantivas, el auditor ha de considerar conceptualmente si el elemento seleccionado es el apropiado, y en la medida en la que se requiera un elemento de extensión, si está anclado adecuadamente, y técnicamente si se presenta en su contexto exacto o preciso (por ejemplo, periodo al que se refieren; tipo de cuenta de débito / crédito; moneda y unidad monetaria, la correspondiente escala (es decir, millones / miles)).

Consideraciones relativas a entidades que utilizan una organización de servicios o un experto externo en el proceso de aplicación del FEUE

34. Cuando la entidad auditada utiliza los servicios de una organización de servicios en el proceso de aplicación del FEUE, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 402 “Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios”, o cuando la entidad utilice un experto de la dirección, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 500 “La evidencia de auditoría”, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

35. El auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación al cumplimiento de los requerimientos del FEUE, sin que por ello resulte reducida su responsabilidad respecto de la opinión, conforme establece la NIA-ES 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor”.

Formación de la opinión y tipo de opinión sobre FEUE

Objetivos

36. Con el fin de alcanzar los objetivos establecido en el apartado 7, para la formación de su opinión, el auditor tendrá en cuenta:
- a. si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
 - b. si las incorrecciones no corregidas en el proceso de etiquetado de las cuentas anuales consolidadas son materiales, individualmente o de forma agregada; y
 - c. la evaluación del cumplimiento de los requerimientos del Reglamento FEUE en la preparación del informe financiero anual en el FEUE.

Contenido de la sección del informe en la que el auditor emite su opinión

37. El auditor incluirá su opinión en un apartado separado comprendido dentro de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” del informe de auditoría.

38. Dicho apartado incluirá:

- a. Una identificación de los archivos digitales preparados por el emisor y que han sido objeto de revisión por parte del auditor.
- b. Una descripción de la responsabilidad de los administradores en relación con la presentación del informe financiero anual en FEUE en la que se indique que los administradores son responsables de elaborar y presentar el informe financiero anual en el formato XHTML y, en su caso, marcar las cuentas anuales consolidadas incluidas en el informe financiero anual utilizando el lenguaje XBRL de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.
- c. Una descripción de las Responsabilidades del auditor en relación con la opinión sobre el cumplimiento de los requerimientos del Reglamento FEUE en la que se indique que el auditor es responsable de planificar y ejecutar procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si las cuentas anuales incluidas en los ficheros digitales preparados por el emisor, se corresponden íntegramente con las cuentas anuales auditadas, y si el formato y marcado de las mismas se ha realizado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.
- d. La opinión del auditor respecto a si el FEUE de las cuentas anuales se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas y si éstas han sido preparadas y marcadas, en su caso, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

Tipo de opinión

39. Como resultado del trabajo realizado, y sobre la base de la evidencia obtenida, la opinión del auditor en relación con el FEUE podrá ser:

- e. no modificada (favorable);
- f. modificada (con salvedades, desfavorable, o denegada) con el contenido y formato previsto en el Anexo de esta norma.

Opinión no modificada (favorable)

40. El auditor expresará una opinión de auditoría no modificada (favorable) cuando concluya que el FEUE de las cuentas anuales se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas y que ha sido preparado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE.

Opinión modificada

41. El auditor expresará una opinión modificada cuando:

- a. concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, la presentación en el FEUE de las cuentas anuales no está libre de incorrección material; o
- b. en los casos extremadamente raros en los que no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que la presentación en el FEUE de las cuentas anuales está libre de incorrección material.

42. Esta norma establece tres tipos de opinión modificada denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

- a. la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si el formato electrónico único de las cuentas anuales contiene incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
- b. el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos, del hecho que origina la opinión modificada, en el formato electrónico único de las cuentas.

Opinión con salvedades

43. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

- a. habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para la presentación en el FEUE de las cuentas anuales; o
- b. el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre la presentación en el FEUE de las cuentas anuales de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (adversa)

44. El auditor expresará una opinión desfavorable cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en el formato electrónico único de las cuentas anuales.

Opinión denegada

45. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en situaciones extraordinariamente poco frecuentes, no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre el formato electrónico único de las cuentas de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

Implicaciones en la opinión de auditoría

46. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades en el apartado “Formato electrónico único europeo” de la sección de “Otros requerimientos legales y reglamentarios” por existir incorrecciones en el formato electrónico único de las cuentas, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE, considerará si existen implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada, en la opinión de auditoría sobre las cuentas anuales incluida en la sección “Informe sobre las cuentas anuales” del informe de auditoría. (Ref: Apartado A2)
47. Cuando el auditor haya expresado una opinión de auditoría con salvedades, desfavorable o haya denegado su opinión sobre la imagen fiel de las cuentas anuales en la sección “Informe sobre las cuentas anuales”, considerará las implicaciones que tiene la cuestión que originó la opinión con salvedades, en la opinión sobre el formato electrónico único de las cuentas de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE expresada en el apartado “Formato electrónico único europeo” de la sección “Otros requerimientos legales y reglamentarios” del informe de auditoría. (Ref: Apartado A3)

Manifestaciones escritas

48. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas conforme a la NIA-ES 580 “Manifestaciones escritas”. En ellas se incluirá una sección específica relativa al cumplimiento de los requerimientos del FEUE que incluya, al menos, las siguientes declaraciones adicionales en relación con este aspecto:
- a. que los administradores de la entidad son responsables de elaborar y presentar el informe financiero anual del ejercicio en el formato electrónico único europeo y de marcar las cuentas anuales consolidadas incluidas en el informe financiero anual utilizando el lenguaje XBRL de acuerdo con el contenido del Reglamento FEUE, y que dicha responsabilidad incluye:
 - i. la consistencia entre la información presentada en formato electrónico XHTML e iXBRL,
 - ii. la selección y aplicación de las etiquetas XBRL que resultan adecuadas para marcar las cuentas anuales consolidadas, utilizando juicio en la selección de la taxonomía más apropiada en caso de ser necesario,
 - iii. el mantenimiento del control interno necesario para permitir el marcado de las cuentas anuales consolidadas en lenguaje XBRL libre de incorrección material, utilizando la taxonomía prevista en el Reglamento Delegado UE 2018/815.

- b. si se consideran, en su caso, que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la información sobre la materia objeto de análisis;
- c. que son razonables y adecuados los elementos de taxonomía de extensión y las etiquetas de marcado voluntario creadas, en su caso.

Comunicaciones

49. El auditor informará a la comisión de auditoría sobre la revisión de los requerimientos FEUE al constituir dicha revisión un requisito regulatorio conforme a la NIA-ES 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”.

Documentación

50. El auditor preparará la documentación oportuna, conforme a lo establecido en la NIA-ES 230 “Documentación de auditoría”, para permitir a un auditor experimentado que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, las características que permitan la identificación de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas, el detalle de los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuesta a los riesgos valorados

Pruebas de controles

A1. Por ejemplo, el proceso de un emisor puede involucrar a una persona responsable de realizar el etiquetado de las cuentas anuales consolidadas y una segunda persona que revisa su trabajo como control o ejecuta verificaciones de validación automatizadas para determinar si el paquete de información cumple con las reglas de presentación relacionadas. En este caso, la evidencia del diseño satisfactorio y de la eficacia operativa de ese control o controles puede reducir significativamente el alcance de pruebas sustantivas adicionales que el auditor juzgue apropiadas. Dichas pruebas pueden implicar establecer que la persona que opera un control manual tiene suficiente conocimiento de los requisitos del FEUE, incluida la taxonomía, para poder evaluar si se ha aplicado la etiqueta adecuada. (Ref: Apartado 29)

Formación de la opinión y tipo de opinión sobre FEUE

Implicaciones en la opinión de auditoría

A2. Ante un incumplimiento de los requerimientos FEUE por parte de la entidad el auditor considerará el contenido de la NIA-ES 250 “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros” con el fin de evaluar los posibles efectos que el citado incumplimiento pudiera tener en los estados financieros auditados. Sin embargo, no necesariamente tiene que existir una vinculación directa entre las cuestiones que motivan una opinión con salvedades en el FEUE y la opinión de auditoría sobre la imagen fiel de las cuentas anuales. (Ref: Apartado 46)

A3. En términos generales, es de esperar que las circunstancias que hayan llevado a la emisión de una opinión de auditoría modificada, sobre la imagen fiel de las cuentas anuales, afecten de igual manera y en la misma medida a la información que contiene el FEUE. En este sentido, el auditor considerará informar en su opinión sobre el FEUE para lo que podría utilizar una redacción como la siguiente: “*En nuestra opinión, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE, si bien, se ven afectados de la misma manera y en la misma medida que las cuentas anuales consolidadas auditadas por las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión con salvedades*”. (Ref: Apartado 47)

Anexo: Modelos orientativos del apartado del informe de auditoría “Formato electrónico único europeo” de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”

A) Informe sobre cuentas anuales. Apartado FEUE con opinión favorable:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Formato electrónico único europeo

Hemos examinado el archivo digital del formato electrónico único europeo (FEUE) de [XYZ, S.A.] del ejercicio [20XX] que comprende un archivo XHTML con las cuentas anuales del ejercicio, que formará parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio [20XX] de conformidad con los requerimientos de formato establecidos en el Reglamento Delegado UE 2018/815 de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar el archivo digital preparado por los administradores de la sociedad, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales incluidas en dicho fichero se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales que hemos auditado, y si el formato de las mismas se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, el archivo digital examinado se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas, y éstas se presentan, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

B) Informe sobre cuentas anuales consolidadas. Apartado FEUE con opinión favorable:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Formato electrónico único europeo

Hemos examinado los archivos digitales del formato electrónico único europeo (FEUE) de [XYZ, S.A.] y **sociedades dependientes** del ejercicio [20XX] que comprenden el archivo XHTML en el que se incluyen las cuentas anuales consolidadas del ejercicio y los ficheros XBRL con el etiquetado realizado por la entidad, que formarán parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio [20XX] de conformidad con los requerimientos de formato y marcado establecidos en el Reglamento Delegado UE 2018/815 de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar los archivos digitales preparados por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales consolidadas incluidas en los citados archivos digitales se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales consolidadas que hemos auditado, y si el formato y marcado de las mismas y de los archivos antes referidos se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

C) Informe sobre cuentas anuales consolidadas. Apartado FEUE con opinión con salvedades:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Formato electrónico único europeo

Hemos examinado los archivos digitales del formato electrónico único europeo (FEUE) de [XYZ, S.A.] y **sociedades dependientes** del ejercicio [20XX] que comprenden el archivo XHTML en el que se incluyen las cuentas anuales consolidadas del ejercicio y los ficheros XBRL con el etiquetado realizado por la entidad, que formarán parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio [20XX] de conformidad con los requerimientos de formato y marcado establecidos en el Reglamento Delegado UE 2018/815 de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar los archivos digitales preparados por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales consolidadas incluidas en los citados archivos digitales se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales consolidadas que hemos auditado, y si el formato y marcado de las mismas y de los archivos antes referidos se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita a continuación, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

A continuación, se incluye un detalle de la información financiera que ha sido marcada en las cuentas anuales consolidadas que no resulta adecuada, así como las etiquetas que deberían haber sido utilizadas:

Información desglosada	Estado financiero	Importe_ejercicio actual	Importe_ejercicio n-1	Etiqueta aplicada por la Sociedad	Etiqueta por la que debe ser reemplazada
<i>[Xxx]</i>	<i>[Balance]</i>	<i>[EUR 15m]</i>	<i>[EUR 12m]</i>	<i>[nombre de la etiqueta]</i>	<i>[nombre de la etiqueta]</i>

ANEXO 2

MODIFICACIÓN NIA-ES 700 (REVISADA), EN LA NOTA ACLARATORIA AL APARTADO 42 Y EN LOS EJEMPLOS DE INFORME 1 Y 2.

1.- Se modifica la nota aclaratoria al apartado 42 de la NIA-ES 700 (Revisada) para incorporar un primer apartado con la siguiente redacción:

- “Formato electrónico único europeo”.- En el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea, las cuales deben elaborar y presentar el informe financiero anual en formato electrónico único europeo (FEUE), el auditor deberá informar de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).

La redacción de la nota aclaratoria tendrá el contenido siguiente:

Sin perjuicio de lo que las disposiciones legales puedan establecer para cualquier tipo de entidad, en particular, cuando se trate de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público, en la sección de “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” se deberán incluir, al menos, los siguientes apartados titulados:

- “Formato electrónico único europeo”. En el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea, las cuales deben elaborar y presentar el informe financiero anual en formato electrónico único europeo (FEUE), el auditor deberá informar de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).
- “Informe adicional para la comisión de auditoría”, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2 e) del Reglamento (UE) nº 537/2014, se incluirá una confirmación de que la opinión de auditoría es coherente con lo manifestado en el informe adicional para la comisión de auditoría mencionado en el artículo 11 de dicho Reglamento.
- “Periodo de contratación”, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2 b) del Reglamento (UE) nº 537/2014, se indicará la fecha de la designación y el período total de contratación ininterrumpida de los auditores o sociedades de auditoría, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.
- “Servicios prestados”, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2.g) del Reglamento (UE) nº 537/2014, se indicarán todos los servicios, además de la auditoría de cuentas, que el auditor o sociedad de auditoría haya prestado a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por una relación de control de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros. No obstante, en el caso de cuentas anuales individuales no será necesario incluir la información correspondiente a los servicios prestados a las citadas entidades vinculadas a la entidad auditada cuando dicha entidad se encuentre integrada en las cuentas consolidadas presentadas en España y la mencionada información se incorpore en las cuentas anuales consolidadas, en el informe de gestión consolidado o en el informe de auditoría de las cuentas consolidadas.

2.- Se modifican los Ejemplos 1 y 2 del Informe de Auditoría.- En la Sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” del Informe de Auditoría, en cada uno de los ejemplos 1 y 2, se incorpora un primer apartado en los términos que se indican a continuación:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Formato electrónico único europeo

(Incluir solo en el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo (FEUE). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) tanto para el caso de cuentas anuales individuales como para el caso de cuentas anuales consolidadas (en este caso, formuladas de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea)).

.....

En el Ejemplo 1, la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” tendrá el siguiente contenido:

Formato electrónico único europeo

(Incluir solo en el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo –FEUE-). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).

Informe adicional para la comisión de auditoría

La opinión expresada en este informe es coherente con lo manifestado en nuestro informe adicional para la comisión de auditoría de la Sociedad de fecha xxx.

Periodo de contratación

La Junta General (Ordinaria/Extraordinaria) de Accionistas celebrada el XX de XX de XX nos nombró como auditores por un período de XXXX años, contados a partir del ejercicio finalizado el XX de XX de XX.

Con anterioridad, fuimos designados por acuerdo/os de la Junta General de Accionistas para el periodo de XXX años y hemos venido realizando el trabajo de auditoría de cuentas de forma ininterrumpida desde el ejercicio finalizado el XX de XX de XX.

Servicios prestados

*(Incluir solo en la medida en la que no se hayan informado en el informe de gestión o en las cuentas anuales servicios prestados. En este supuesto no se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas). Los servicios, distintos de la auditoría de cuentas y adicionales a los indicados en la memoria de las cuentas anuales (y/o en el informe de gestión), que han sido prestados a la entidad auditada han sido los siguientes:*³

En el Ejemplo 2, la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” tendrá el siguiente contenido:

Formato electrónico único europeo

(Incluir solo en el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo – FEUE-). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).

Informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante

La opinión expresada en este informe es coherente con lo manifestado en nuestro informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante de fecha xxx.

Periodo de contratación

La Junta General (Ordinaria/Extraordinaria) de Accionistas celebrada el XX de XX de XX nos nombró como auditores del Grupo por un período de XXXX años, contados a partir del ejercicio finalizado el XX de XX de XX.

Con anterioridad, fuimos designados por acuerdo/os de la Junta General de Accionistas para el periodo de XXX años y hemos venido realizando el trabajo de auditoría de cuentas de forma ininterrumpida desde el ejercicio finalizado el XX de XX de XX.

Servicios prestados

(Incluir solo en la medida en la que no se haya informado en el informe de gestión consolidados o en las cuentas anuales consolidadas servicios prestados) Los servicios distintos de la auditoría de cuentas adicionales a los indicados en la memoria de las cuentas anuales consolidadas *(o, en su caso, en el informe de gestión consolidado)* prestados al Grupo han sido los siguientes:

II. REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Angulo & Asociados Auditores S.L.P. y al auditor de cuentas D. Alfonso Angulo Bosch.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Angulo & Asociados Auditores S.L.P. y al auditor de cuentas D. Alfonso Angulo Bosch, mediante Resolución de 23 de enero de 2020, donde se resolvía:

«**Primero.**- Declarar a la sociedad de auditoría ANGULO & ASOCIADOS AUDITORES S.L.P. y a su socio auditor D. Alfonso Angulo Bosch, corresponsables de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 73.b) de la LAC, por «incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2016 de la entidad «Repro Valles S.L.».

Segundo.- Imponer a la sociedad de auditoría de cuentas ANGULO & ASOCIADOS AUDITORES S.L.P., por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe del 0,5 por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 12.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC. Al ser la cantidad resultante inferior a esta cantidad, se impone la multa de DOCE MIL EUROS (12.000,- €).

Tercero.- Imponer al socio auditor corresponsable D. Alfonso Angulo Bosch, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de CUATRO MIL QUINIENTOS EUROS (4.500,- €), de acuerdo con lo establecido en el artículo 76.4.b) de la LAC.

Cuarto.- De conformidad con lo previsto en el artículo 78.1 de la LAC, dicha sanción lleva aparejada la prohibición, al auditor de cuentas y a la sociedad de auditoría, de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

Madrid, 30 de septiembre de 2020

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Ernst & Young S.L. y al auditor de cuentas D. José Carlos Hernández Barrasús.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de

Audidores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Ernst & Young S.L. y al auditor de cuentas D. José Carlos Hernández Barrasús, mediante Resolución de 6 de febrero de 2019, donde se resolvía:

«Primero. - Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas ERNST & YOUNG, S.L., y al auditor de cuentas D. José Carlos Hernández Barrasús corresponsables de la comisión de dos infracciones graves de las tipificadas en la letra b) del artículo 34 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, al haber incurrido en incumplimientos de las normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe, en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales individuales y consolidadas cerradas ambas a 31 de diciembre de 2015 de «BANKIA S.A.».

Segundo. - Imponer a la sociedad de auditoría ERNST & YOUNG, S.L. una sanción por las infracciones graves cometidas en relación con el trabajo de auditoría realizado sobre las cuentas anuales individuales y consolidadas de «BANKIA S.A.», correspondientes al ejercicio 2015, determinada como infracción grave continuada, consistente en una multa por importe del 0,9% por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, por lo cual dicha sanción asciende a 776.850 euros.

Imponer al auditor de cuentas corresponsable D. José Carlos Hernández Barrasús, una sanción por las infracciones graves cometidas en relación con el trabajo de auditoría realizado sobre las cuentas anuales individuales y consolidadas de «BANKIA S.A.», correspondientes al ejercicio 2015, determinada como infracción grave continuada, consistente en una multa por importe de 7.050 euros.

Tercero. - A tenor de lo establecido en el apartado 37.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, dicha sanción llevaría aparejada, tanto para la sociedad de auditoría como para el socio auditor firmante del informe, la prohibición de realizar las auditorías de cuentas de las mencionadas entidades correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

La resolución que impone las sanciones indicadas únicamente es firme en vía administrativa, sin perjuicio de las potestades de revisión jurisdiccional que corresponden a la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, competente para conocer de los recursos que puedan interponerse.

Madrid, 30 de septiembre de 2020

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Feraudit S.L. y a la auditora de cuentas D^a. María Ángeles Llanes Domingo.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Feraudit S.L. y a la auditora de cuentas D^a. María Ángeles Llanes Domingo, mediante Resolución de 2 de enero de 2019, donde se resolvía:

«Primero. - Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas FERAUDIT S.L. y a la auditora de cuentas D. María Ángeles Llanes Domingo corresponsables de la comisión de una infracción grave de las tipificadas en la letra b) del artículo 34 del TRLAC, al haber incurrido en un incumplimiento de las normas de auditoría susceptible de tener un efecto sig-

nificativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe, en relación en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas de la entidad «AGRICOLA ALGINET S. COOP. V.», correspondientes al ejercicio cerrado el 31 de agosto de 2015.

Segundo.- Imponer a la sociedad de auditoría FERAUDIT S.L. una sanción de multa por importe del 1,2 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 12.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.6 del TRLAC. Al ser la cantidad resultante inferior a este importe, debe imponerse la multa de DOCE MIL EUROS (12.000 €).

Tercero.- Imponer a la auditora de cuentas D. María Ángeles Llanes Domingo una sanción de multa por importe de TRES MIL DOSCIENTOS EUROS (3.200 €), de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.7 del TRLAC.

Cuarto.- A tenor de lo establecido en el requerimiento 37.3 del TRLAC, dicha sanción, lleva aparejada, tanto para la sociedad de auditoría como para la socia auditora firmante del informe, la prohibición de realizar las auditorías de cuentas de las mencionadas entidades correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

Madrid, 30 de septiembre de 2020

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Grad Audit S.L.P. y al auditor de cuentas D. Rafael de Hermenegildo Salinas.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Grad Audit S.L.P. y al auditor de cuentas D. Rafael de Hermenegildo Salinas., mediante Resolución de 9 de abril de 2018, donde se resolvía:

«**Primero.-** (...)

Segundo.- Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas GRAD AUDIT S.L.P. y al auditor de cuentas D. Rafael de Hermenegildo Salinas, responsables de la comisión de una infracción muy grave de las tipificada en el artículo 72.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) (antes, artículo 34.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio –TRLAC-) por «el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 4.1, 4.2 y 5.1 del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril, o en los artículos 14 a 20, 25 y 39, en relación con el deber de independencia, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave; de la obligación de duración máxima de contratación exigida en el artículo 40.1; o de las limitaciones de honorarios contemplados en el artículo 41.1 y 2.», en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2013 de la entidad «FUNDACIÓN MADRILEÑA DE AYUDA A LA ENFERMERÍA».

Tercero.- Imponer a la sociedad de auditoría GRAD AUDIT S.L.P. por la infracción muy grave cometida en relación con la auditoría de la «FUNDACIÓN MADRILEÑA DE AYUDA A LA ENFERMERÍA», de acuerdo con el artículo 76.1 de la LAC (antes, artículo 36.4 del TRLAC), una sanción de multa por importe del 4% de los honorarios facturados por la sociedad por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que pueda ser inferior a 24.000 euros. Por ser el cálculo porcentual inferior a esta cantidad, la multa asciende a la cantidad de VEINTICUATRO MIL EUROS (24.000,- €).

Cuarto.- *Imponer al auditor D. Rafael de Hermenegildo Salinas, por la infracción muy grave cometida en relación con la auditoría de la «FUNDACIÓN MADRILEÑA DE AYUDA A LA ENFERMERÍA», de acuerdo con el artículo 76.2 de la LAC (antes, artículo 36.5 del TRLAC), una sanción de multa por importe de VEINTE MIL EUROS (20.000,-€).*

Quinto.- *A tenor de lo establecido en el artículo 78.1 de la LAC, dicha sanción lleva aparejada la prohibición, a la sociedad de auditoría y al auditor de cuentas, de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»*

Madrid, 30 de septiembre de 2020

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Félix Aguilar Barbadillo.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Félix Aguilar Barbadillo, mediante Resolución de 12 de marzo de 2020, donde se resolvía:

«Primero.- *Declarar al auditor D. Félix Aguilar Barbadillo, con n.º de ROAC 01530, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra m) del artículo 73 de la LAC («el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada»), cometida por el incumplimiento de la obligación de realizar el mínimo de horas de actividades de formación continuada durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2016 y 30 de septiembre de 2017.*

Segundo.- *Imponer al auditor D. Félix Aguilar Barbadillo, con n.º de ROAC 01530, sanción de suspensión de la autorización y baja temporal del Registro Oficial de Auditores de Cuentas por un plazo de un año, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2.a) de la LAC.»*

Madrid, 30 de septiembre de 2020

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 30 de septiembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Robusté Morell.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Robusté Morell, mediante Resolución de 9 de enero de 2020, donde se resolvía:

«Primero.- *Declarar al auditor D. José Robusté Morell, con n.º de ROAC 12018, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra m) del artículo 73 de la LAC («el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo*

8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada»), cometida por el incumplimiento de la obligación de realizar el mínimo de horas de actividades de formación continuada durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2016 y 30 de septiembre de 2017.

Segundo.- Imponer al auditor D. José Robusté Morell, con n.º de ROAC 12018, una sanción de multa por importe de 3.900, euros, de conformidad con las reducciones aplicables del artículo 85 de la LPACAP y el artículo 75.2 de la LAC.

Tercero.- Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

Madrid, 30 de septiembre de 2020

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de julio y el 30 de septiembre de 2020 se ha procedido a la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II, respectivamente, con el número definitivo de inscripción que se les ha otorgado.

ANEXO I

Relación de personas físicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	RAZON SOCIAL
24107	ALIJA FUERTES, TOMAS
24109	ALONSO RIVERO, LUISA DEL CARMEN
24101	ARDID TENAS, ALBERTO
24100	BARREIRO FRAGA, JORGE JAVIER
24097	BARREIRO LAMAS, MARIA DE LA SOLEDAD
24102	BENGOA DUQUE DE ESTRADA, GONZALO JOSE
24113	CABERLIN, LEDA MARIA INES
24103	COLILLA REBOLLO, ADRIAN
24104	CUEVAS AYUSO, ANDRES
24114	ECHEVERRIA AROSTEGUI, IÑIGO
24112	FENTE MARTIN, ANA MARÍA
24110	HERRERA LOBATO, NOELIA
24099	LAMORA COSIALLS, GLORIA
24096	LOPEZ ORTEGA, ROSA MARIA
24108	MACIAS CHAVES, VICTOR
24105	MASEDA NISTAL, IGNACIO
24098	MUÑOZ LOIS, LAURA
24106	RUIZ MOLINA, JORGE LUIS
24115	SEBASTIAN FORTANET, JOSE ANGEL
24116	TABOADA VILLANUEVA, DAVID
24111	VILLEGAS, MARIA JESUS

ANEXO II

Relación de sociedades de auditoría
inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	RAZON SOCIAL
S2537	M SEGOVIA AUDITORES, S.L.P.

Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de julio y el 30 de septiembre de 2020 se ha procedido a dar de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II.

ANEXO I

Relación de personas físicas que han causado baja
en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	AUDITOR
02365	CAVALLER GENER, ANTONIO
02515	CRESPO PRIEGO, PEDRO
07812	MARTÍNEZ LOZANO, JUAN MIGUEL
16350	SILVESTRE RUIZ, RAMÓN

ANEXO II

Relación de sociedades de auditoría que han causado baja
en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	RAZON SOCIAL
S1851	EARI AUDITORES, S.L.P.
S1999	EDEPO ECONOMISTAS AUDITORES, S.L.P.
S2506	EUROGRUP AUDIT R&C, S.L.
S1552	G.R. AUDITORES, S.L.
S2176	GIL & MORROW, S.L.
S1555	VISAN AUDITORES DE CUENTAS, S.L.P.

Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría.

En el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y previa notificación cursada al efecto por las sociedades interesadas, se ha procedido a efectuar los cambios de denominación de las mismas en los términos que a continuación se expresan.

A N E X O

Cambio de denominación de sociedades de auditoría

Nº ROAC	Nombre sociedad anterior	Nombre sociedad actual
S0233	APLEM CONSULTING, S.L.P.	ASC ÁUREA AUDITORES, S.L.P.
S1655	GRUPO NC AUDITORES Y ASESORES DE NEGOCIOS S.L.	GNC ASSURANCE & ADVISORY, S.L.
S2224	GLOBAL EMPRENTIA AUDITORES, S.L.P.	ATLAS AUDITORES, S.L.P.

III. COMUNICACIONES Y CONSULTAS

Resumen ejecutivo de la situación de la auditoría en España 2019-2020

El sector acelera su crecimiento.

Del informe sobre la situación de la auditoría en España referido al período comprendido entre el 1 de octubre de 2018 y el 30 de septiembre de 2019, se pueden extraer las siguientes conclusiones principales:

En términos globales, se puede considerar que el periodo a que se refiere la información ha sido positivo para el sector de la auditoría en España, en la medida en que se ha consolidado la senda de crecimiento que se venía experimentando en los últimos ejercicios en términos de facturación. De esta forma, el volumen total de honorarios del sector de la auditoría se ha situado en los 728,2 millones de euros, lo que supone un crecimiento del 5% con respecto al periodo precedente (de 1 de octubre de 2017 a 20 de septiembre de 2018), en el que se facturaron 692,3 millones de euros.

Como viene produciéndose durante los últimos ejercicios, el **crecimiento de facturación** mencionado se distribuye de manera desigual entre sociedades de auditoría y auditores individuales. El crecimiento de la facturación sigue totalmente concentrado en las sociedades de auditoría, quienes han incrementado su facturación un 5%, y facturan un 96% del total (699,8 millones de euros). Este comportamiento contrasta con el de los auditores individuales, cuya facturación disminuyó un 2% con respecto al periodo anterior, alcanzando una facturación de 28,4 millones, frente a los 28,9 millones de euros del periodo anterior.



El número de personas físicas **inscritas** en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas ascendía a 31 de marzo de 2020 a 21.307 personas, lo cual supone una situación de estabilidad frente al ejercicio precedente (21.335 personas). Del total de personas inscritas, 3.939 figuran como ejercientes en sus distintas modalidades, cifra ligeramente inferior a las 3.997 personas inscritas como ejercientes en 2019. En lo que respecta a las sociedades de auditoría inscritas, en la citada fecha constaban inscritas 1.411 sociedades, frente a las 1.405 registradas un año antes. Esto supone que el número de sociedades de auditoría inscritas se mantuvo prácticamente constante. Por otra parte, el número de profesionales a cargo de los auditores experimentó un ligero incremento, pasando de 17.329 personas en el ejercicio anterior, a 17.679 personas, lo que supone un incremento del 2%.

Como en periodos anteriores, la estructura del sector en términos de **concentración** permanece prácticamente invariable. Se constata la tradicional concentración de la facturación en los auditores de mayores tamaños, tanto en los auditores individuales como en las sociedades de auditoría. Por una parte, en lo que respecta a los auditores individuales, el conjunto de auditores que facturan más de 30.000€ suponen casi el 16% del total de auditores individuales, a pesar de lo cual su facturación supuso casi el 77% (casi 21,8 millones de euros, del total facturado por auditores individuales, 28,4 millones de euros). Por otra parte, en el grupo de las sociedades de auditoría, las 8 sociedades de auditoría con facturación total superior a los 8 millones de euros, que suponen sólo el 0,6% del total de sociedades de auditoría, facturaron sin embargo casi el 69% del total (482,6 millones de los 699,8 millones totales facturados por sociedades de auditoría).

CONSULTAS

Auditoría

Consulta 1

Sobre si en los supuestos de emisión de dos informes de auditoría como consecuencia de la reformulación de las cuentas anuales por la entidad auditada, el segundo informe se encuentra sujeto a la tasa por emisión de informes y debe declararse en el modelo 03 de comunicación de información al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Respuesta

Consideraciones generales

1.- La reformulación de las cuentas anuales se prevé en el artículo 38.c) del Código de Comercio, y será de aplicación, en síntesis, cuando de forma excepcional se conozcan, entre la fecha de formulación de las cuentas anuales y antes de su aprobación, riesgos que afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel que dichas cuentas deben representar. Dicho artículo 38.c), establece: «*Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. **Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.** En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.*»

A este respecto, los artículos 25 y 26 de la Resolución de este Instituto de 5 de marzo de 2019, establecen, respectivamente, cómo deben reformularse las cuentas anuales y la subsanación de errores contables incurridos. De la siguiente forma:

«Artículo 25. Reformulación.

Si una vez formuladas las cuentas anuales del ejercicio los administradores acuerdan su reformulación, en las circunstancias previstas en el artículo 38 letra c) del Código de Comercio, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre los hechos que han motivado la revisión de las cuentas inicialmente formuladas, sin perjuicio de los cambios que se deban introducir en los restantes documentos que integran las cuentas anuales de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre hechos posteriores al cierre del ejercicio del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Artículo 26. Subsanación de errores.

La subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las cuentas anuales, en todo caso, se contabilizará en las cuentas anuales del ejercicio en que se advierta siguiendo la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la sociedad podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.»

2.- Desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, la actuación del auditor en los casos de reformulación de cuentas anuales auditadas se encuentra regulada en la Norma Técnica de Auditoría (NIA-Es 560) sobre hechos posteriores al cierre, en la que se regula la actuación del auditor en el caso, entre otros, de que se produzcan hechos y lleguen a su conocimiento con posterioridad a la fecha de emisión de su informe de auditoría. Y en el supuesto de que, una vez emitido su informe, la entidad reformule las cuentas anuales auditadas, se establece (apartados 11 y 15, en particular) que el auditor deberá, entre otras actuaciones, ampliar procedimientos de auditoría hasta la fecha de la emisión del nuevo informe y emitir un nuevo informe sobre las cuentas reformuladas.

3.- El artículo 87 de la LAC, sobre la tasa por el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, establece en su apartado 2 que *«Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio de las competencias de control de la actividad de auditoría de cuentas por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el capítulo I del título II, **en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas**»*.

El artículo 2 del Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas, establece lo siguiente:

«Artículo 2. Hecho imponible.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las competencias a que se refiere el artículo 22.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en relación con los informes de auditoría de cuentas emitidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

A este respecto, tendrán la consideración de informes de auditoría de cuentas los emitidos por los auditores de cuentas ejercientes y las sociedades de auditoría como consecuencia de la realización de los trabajos que tengan la naturaleza de actividad de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.»

4.- De acuerdo con la citada normativa, en la situación planteada debe entenderse que en supuestos como el planteado se emiten dos informes distintos, que corresponden a dos cuentas anuales diferentes, por lo que se devengan dos tasas. Hay que tener en cuenta que para la emisión del nuevo informe se han debido aplicar procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del nuevo del informe.

5.- En cuanto a la incorporación de la información correspondiente a los informes de auditoría emitidos en el modelo 03, en los supuestos como el planteado en la que se emiten dos informes de auditoría como consecuencia de la reformulación de las citadas cuentas anuales, deberán declararse en el modelo 03 ambos informes de forma independiente, incluyendo en relación con el segundo informe toda la información concerniente a ese nuevo informe emitido: la entidad auditada, los estados financieros auditados, fecha de emisión del informe, honorarios, etc.

Conclusiones

6.- En supuestos como el planteado, en el que un auditor de cuentas como consecuencia de la reformulación de las cuentas anuales por parte de la entidad auditada debe emitir un nuevo informe de auditoría, este segundo informe estará sujeto también a la tasa por emisión de informes regulada en el artículo 87 de la LAC, y deberá declararse asimismo en el modelo 03 de información anual a remitir al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

7.- Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid 26 de octubre de 2020

Contabilidad

Consulta 1

Sobre la contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado.

Respuesta

La consulta plantea la interpretación que debe seguirse para contabilizar en el socio el reparto de dividendos en diferentes escenarios y, en particular, sobre el alcance concreto de los apartados 2 y 3 del artículo 31. *La contabilización de la aplicación del resultado en el socio* de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital. A continuación, se exponen y resuelven los casos planteados.

El apartado 2.8. *Intereses y dividendos recibidos de activos financieros* de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. *Instrumentos financieros* del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa que:

«Los (...) dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias (...).

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente (...) el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición.

(...), si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.»

Por lo tanto, de acuerdo con este criterio, los dividendos devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, en cuyo caso, minorarán el valor contable de la inversión.

De *lege ferenda* el PGC podría haber optado por otro modelo para reconocer el dividendo en el socio consistente en contabilizar, en todo caso, un ingreso financiero y analizar posteriormente el posible deterioro de valor de la inversión, pero a la vista del literal de la NRV transcrita es evidente que esta última no ha sido la opción incorporada a la normativa contable aprobada para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

Una vez aclarado este punto, la cuestión a interpretar en aras de perfilar con claridad el alcance concreto de la regla sería cuál es el contenido concreto del concepto «beneficios generados por la participada desde la adquisición».

A tal efecto, en desarrollo de la NRV 9ª.2.8 del PGC, el artículo 31 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 introduce las siguientes aclaraciones:

«2. Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

3. El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.»

El elemento novedoso que incorpora la norma aprobada por este Instituto es la consideración, como beneficio a computar, de los resultados generados en cualquier sociedad participada por la que reparte el dividendo, circunstancia que, para el caso más evidente de las sociedades pertenecientes a un grupo, supone partir de la suma del resultado devengado en cada filial.

Además, esta forma de razonar conlleva necesariamente que deba excluirse en el análisis el impacto del deterioro de valor de las sociedades participadas, porque en caso contrario se podría replicar la pérdida operativa incurrida por una sociedad dependiente (cuando el resultado negativo de una filial haya originado el deterioro de valor en la sociedad dominante), en perjuicio de la imagen fiel del resultado generado por el conjunto de las sociedades del grupo.

Del mismo modo, el desconocer el impacto del deterioro de valor de la inversión en las sociedades del grupo implica no tener en cuenta las plusvalías tácitas en la inversión en la sociedad que reparte el dividendo, o en las participadas por esta última, a pesar de que tales plusvalías no realizadas hayan podido evitar el reconocimiento de un deterioro mediante la compensación de los resultados negativos contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias de esas filiales.

El criterio indicado en el párrafo anterior se sostiene a su vez en el criterio general de valoración posterior del coste histórico que rige en el PGC para determinar el resultado del ejercicio, así como en la previsión incluida en el art. 31.3 de la Resolución en el sentido de atender en el análisis a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual (de la sociedad participada o de cualquier sociedad del grupo participada por esta última).

Por otro lado, la exigencia de juzgar la generación de beneficios atendiendo a la cuenta de pérdidas y ganancias individual pone de manifiesto que la norma de desarrollo no ha tomado como referencia el resultado del grupo. Sin embargo, al mismo tiempo, esta regla debe conciliarse con el principio recogido en el último inciso del apartado en el que se advierte sobre la obligación de efectuar un análisis de fondo en determinados casos cuyo desenlace puede traer consigo que el reparto con cargo a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de la filial con posterioridad a la fecha de adquisición ponga de manifiesto la recuperación del coste de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

En este contexto, y al hilo de una serie de casos concretos, la consulta plantea si la aplicación del resultado o el reparto de reservas debe contabilizarse en el socio como un ingreso por distribución de dividendos o como una minoración del valor contable de la inversión.

Salvo que se indique lo contrario, en los supuestos que se describen a continuación se parte de un grupo compuesto por una sociedad dominante (M), una sociedad holding intermedia (H) y un grupo de sociedades dependientes (F).

Caso 1

F obtiene un beneficio en fecha posterior a la adquisición de M, pero F no distribuye ningún dividendo a H. Al mismo tiempo, H tiene reservas anteriores a la fecha de adquisición por M que distribuye como dividendo a M en el mismo importe del beneficio obtenido por F.

En el primer caso, la sociedad holding (H) distribuye reservas por un importe equivalente al beneficio generado por la sociedad dependiente (F) desde la fecha de adquisición. Por lo tanto, a la vista del literal del artículo 31.2 de la Resolución, la sociedad M contabilizará el reparto como un ingreso.

Caso 2

Igual caso que el 1, pero H tiene dos filiales (F1 y F2). F1 genera un beneficio de 10 con posterioridad a que H es adquirida por M, y F2 una pérdida de 10 en ese mismo periodo. H no recibe dividendos ni de F1 ni de F2, pero distribuye a M un importe de 10 de sus reservas generadas con anterioridad.

El segundo caso plantea la duda sobre el criterio a seguir cuando la sociedad dependiente que reparte el dividendo participa a su vez en dos filiales, que han generado un beneficio y una pérdida por el mismo importe, de tal suerte que la suma del beneficio contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades H, F1 y F2 es cero. A su vez en la resolución de este supuesto se asume como hipótesis que la sociedad H no ha contabilizado una pérdida por deterioro de valor por causa de su inversión en la sociedad F2.

Pues bien, si una sociedad dependiente genera beneficios y la otra incurre en pérdidas, desde la perspectiva de la sociedad M, el reparto de reservas de la sociedad holding se deberá contabilizar como una recuperación de la inversión porque, a la vista de la cuenta de pérdidas y ganancias individual, cabe concluir que la sociedad participada y sus sociedades dependientes, no han generado beneficios desde la fecha de adquisición.

Caso 3

Igual caso que el 1, pero H tiene dos filiales (F1 y F2). F1 genera un beneficio de 10 con posterioridad a que H es adquirida por M. F2 no tiene resultados. H tiene una pérdida de 10 desde que es adquirida por M, pero reservas generadas con anterioridad por 10 que distribuye a esta última.

Cuando la sociedad holding incurre en pérdidas por un importe igual a los beneficios de una de las sociedades dependientes en las que participa, desde la perspectiva de la sociedad M, el conjunto de las sociedades participadas no han generado beneficios por un importe equivalente a las reservas que se reparten. En consecuencia, en aplicación del artículo 31.2 de la Resolución no se reconocerán ingresos y el reparto se contabilizará como una recuperación de la inversión.

Caso 4

Desde su constitución por M, H ha generado una pérdida de 10 el primer año, compensada con una reducción de capital. Sin embargo, la inversión de M en H mantiene su valor original, en la medida en que no existe un deterioro de valor. Posteriormente, H genera un beneficio de 5 el segundo año que distribuye a M.

El reparto del beneficio generado por la sociedad H después de acordarse la reducción de capital se contabilizará por la sociedad M como una recuperación de la inversión porque es indubitado que desde la fecha de adquisición la sociedad H no acumula beneficios por un importe equivalente a los resultados que se distribuyen.

Caso 5

M compra en el año x de forma ventajosa por un importe de 80 el 100% de la entidad H de VNP 110 (Capital 10 y reservas 100). Desde la adquisición de H por parte de M, H no ha generado beneficios, pero decide repartir los 100. Los 100 no son beneficios generados desde la adquisición de H si bien M solo puede minorar coste hasta los 80. Se consulta la contabilización por parte de M de los 20 restantes.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.5.1. *Valoración inicial* de la NRV 9ª del PGC, las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contra-prestación entregada.

Sin perjuicio de que el consultante parece asumir como premisa que las 80 primeras unidades repartidas se reconocerán como una recuperación de la inversión, es preciso advertir que, si la sociedad H acordase un inmediato reparto de reservas por importe de 30, la diferencia entre el precio y el valor razonable de la inversión determina que en este supuesto la sociedad M deba contabilizar el dividendo como un ingreso, aunque la sociedad H no haya generado beneficios desde la fecha de adquisición, porque el fondo económico de la operación pone de manifiesto la incorporación en sus cuentas individuales de la renta generada en la combinación de negocios por efecto de la discordancia que se ha descrito entre precio y valor.

Caso 6

Una sociedad Matriz (M) compra dos filiales (F1 y F2). Con posterioridad a la adquisición F1 tiene un resultado de 10 por ventas de existencias a F2, producidas después de la compra por M, que no se ha realizado frente a terceros ajenos al grupo. F1 y F2 no tienen otros resultados. Si se distribuyen los 10 se consulta si deben ser ingresos por dividendos.

De acuerdo con el artículo 31.3 de la Resolución, el juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará, con carácter general, atendiendo exclusivamente a la renta contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición.

Por lo tanto, en este escenario, el reparto se contabilizará como un ingreso, al margen de que en las cuentas consolidadas de la sociedad M, desde la perspectiva de la entidad que informa, el resultado originado en la operación interna deba ser eliminado.

Caso 7

Una sociedad Matriz (M) compra una filial (F) pagando un sobreprecio por plusvalías de inmovilizados. Al año siguiente la filial (F) reparte el resultado generado en el ejercicio como dividendo. Para ver qué parte es recuperación de inversión, se consulta si hay que deducir del dividendo la amortización de plusvalías tácitas.

Las plusvalías tácitas adquiridas forman parte del coste de la inversión en la sociedad dependiente.

Este coste se incorpora en las cuentas consolidadas como mayor valor de los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente, pero no interviene en la determinación del resultado de la filial en sus cuentas individuales. En consecuencia, la amortización de tales plusvalías no debe deducirse del citado resultado.

Sin perjuicio de lo anterior, en el artículo 31.3 de la Resolución se resalta la necesidad de realizar un análisis sobre el fondo económico de la distribución con cargo a los beneficios generados en la sociedad participada desde la fecha de adquisición, que puede llevar al reconocimiento del dividendo como una reducción del coste de la inversión cuando de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios no pueda calificarse como un ingreso desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

Ese podría ser el caso que se plantearía en una sociedad dominante de un subgrupo si la dependiente directamente participada reparte el beneficio contabilizado en su cuenta de pérdidas y ganancias por la distribución de un dividendo recibido de una sociedad en la que participa con cargo a reservas generadas por esta última con anterioridad a la fecha de adquisición del subgrupo por la sociedad dominante.

También podría identificarse una recuperación de coste de manera indubitada cuando la sociedad dependiente enajenase el elemento identificable que acumula la plusvalía adquirida y posteriormente se acordase el reparto de esa ganancia a la sociedad dominante.

Caso 8

Una sociedad Matriz (M) compra una filial (F) pagando un sobreprecio donde no se identificaron plusvalías de activos y fue asignado como Fondo de Comercio. Al año siguiente la filial (F) reparte el resultado generado en el ejercicio como dividendo. Para ver qué parte es recuperación de inversión se consulta si hay que deducir del dividendo la amortización del fondo de comercio.

Considerando la aplicación analógica del razonamiento incluido en el supuesto anterior, la respuesta a esta última pregunta es negativa.

Por último, en cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relacionadas con la escisión parcial de una sociedad anónima mediante la segregación de una rama de actividad que constituye un negocio, siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación y dependiente al 100 por 100 de la sociedad escindida.

Respuesta

La consulta versa sobre una escisión acordada en noviembre de 2018 y cuya inscripción en el Registro Mercantil se realiza en febrero de 2019, antes de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad escindida. Asimismo se indica que el valor contable de los activos escindidos es inferior al valor contable de los pasivos escindidos, si bien, el valor razonable de los activos excede al de los pasivos, según un informe de un experto independiente. Además, se señala que la nueva sociedad se constituye con un capital social equivalente a la valoración otorgada por el experto independiente.

El consultante manifiesta que la operación de escisión tiene lugar dentro de la misma unidad de decisión, ya que el control del negocio no se ve alterado, por lo que, en aplicación de la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21ª contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la fecha de efectos contables de la escisión será el 1-1-2018 y que al no haber valores consolidados previos, se deben mantener los valores contables existentes en cuentas individuales.

A la vista de la descripción, las cuestiones que se plantean son las siguientes:

- 1.- Si la nueva sociedad nacida de la escisión, deberá formular cuentas anuales a 31-12-2018 por las actividades desarrolladas por el negocio escindido durante todo el ejercicio 2018.
- 2.- En caso afirmativo, si dicha sociedad superase los límites previstos para la auditoría obligatoria, si debería auditar este primer ejercicio 2018.
- 3.- Dado que se deben mantener los valores contables previos y el importe de los activos es inferior al de los pasivos, pero el capital social emitido se corresponde con el valor razonable de los activos netos, si la diferencia entre el capital emitido y el valor contable de los activos netos se debe contabilizar con cargo a una cuenta de reservas de la sociedad de nueva creación.

En relación con la primera pregunta, la interpretación de este Instituto sobre el registro de los efectos contables de una escisión entre sociedades del grupo en la que la beneficiaria es una sociedad de nueva creación, está publicada en la consulta n.º 13 publicada del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011, en el sentido de que la fecha de efectos contables de una escisión será la del inicio del ejercicio, tanto en el caso de que el negocio escindido pase a una sociedad beneficiaria que ya existía con anterioridad, como en el supuesto de que la sociedad beneficiaria sea de nueva creación, siempre que el negocio escindido ya perteneciera a alguna de las sociedades del grupo al inicio del ejercicio en que se produce la escisión.

Asimismo, en cuanto al registro contable de los efectos retroactivos de la operación, en dicha consulta se indica que se realizará en sintonía con el criterio regulado en el apartado 2.2. de la NRV 19ª *Combinaciones de negocios*, en la que se indica:

«(...) Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición. Una vez inscrita la fusión o escisión la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido, aplicando los criterios de reconocimiento y valoración recogidos en el apartado 2.4 de esta norma.»

Y respecto a la formulación de cuentas, cuando entre la fecha de aprobación de la operación y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, hay que tener en cuenta lo establecido en el apartado 2.2.2 *Fecha de efectos contables* de la NRV 21ª *Operaciones entre empresas del grupo*, que remite, a su vez, al apartado 2.2. de la NRV 19ª *Combinaciones de negocios*, que establece las siguientes reglas:

«(...) a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.»

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma (...).»

Por lo tanto, en el caso de la presente consulta, y sobre la primera cuestión planteada, dado que la inscripción se ha producido antes de que finalizase el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, la sociedad beneficiaria deberá presentar cuentas anuales recogiendo los efectos de la escisión desde el 1 de enero de 2018.

Respecto a la segunda cuestión, en cuanto a la obligación de la sociedad beneficiaria de someter a auditoría las cuentas anuales del ejercicio 2018, hay que remitirse a lo dispuesto en el artículo 263 del texto refundido de la ley de sociedades de capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, referente a verificación de las cuentas anuales de las sociedades de capital, que en su apartado 3, establece:

«Artículo 263. Auditor de cuentas.

- 1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.*
- 2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*
 - a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*
 - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.*
 - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

- 3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.»*

En el caso planteado, y de acuerdo con lo indicado en los apartados anteriores, para la sociedad beneficiaria objeto de la consulta el ejercicio 2018 sería el primer ejercicio social desde su constitución, al ser una sociedad de nueva creación en dicho ejercicio, por lo que la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría estará en función de si puede o no acogerse a la excepción prevista en el apartado 3 del artículo 263 del TRLSC; es decir, si reúne o no al cierre del ejercicio 2018 dos de las tres circunstancias indicadas en el apartado 2 del artículo 263 transcrito. De forma que si reuniese dos de las circunstancias allí previstas estaría exenta en dicho ejercicio de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, y en caso contrario tendría tal obligación.

Por último, en relación con la tercera cuestión planteada, teniendo en cuenta que se trata de una operación de escisión entre empresas del grupo, serán de aplicación los criterios incluidos en el apartado 2.2.1 de la NRV 21ª del PGC, en la que se establece que los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que corresponda en las cuentas anuales consolidadas del grupo. En concreto, en el presente caso, dado que el negocio escindido forma parte

del patrimonio de la sociedad dominante, la valoración es la que figura en las cuentas individuales de la sociedad escindida.

No obstante, cuando el valor contable precedente del negocio segregado sea negativo, la correcta interpretación de los criterios recogidos en la NRV 21^a.2 debe llevar a revisar la valoración del activo hasta un importe equivalente al valor del pasivo asumido más la cifra del capital social mínimo establecido para la forma societaria elegida, de forma que se pueda cumplir con lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. La diferencia entre el capital social emitido y la cifra de capital social mínimo exigido legalmente se reconocerá en una cuenta de reservas.

Consulta 3

Sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, que constituye un negocio, cuando la sociedad aportante y la filial, cuyas acciones son objeto de aportación, aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y están radicadas en el extranjero.

Respuesta

La cuestión que se plantea es si sería aplicable la consulta 3 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011, donde se recuerda que en caso de que no existan unos valores consolidados del negocio aportado se deben tomar los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe representativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada sea superior al precio de adquisición, en cuyo caso, se debe emplear el citado importe.

La interpretación de este Instituto sobre la valoración de una aportación no dineraria realizada entre empresas del grupo, desde el punto de vista de la sociedad adquirente, cuando la sociedad aportante y la sociedad adquirida están radicadas en el extranjero está publicada en la consulta 4 del BOICAC n.º 90, de julio de 2012.

En la contestación, a partir de la Norma de Registro y Valoración 21^a.2.1. *Aportaciones no dinerarias*, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, este Instituto concluye que ante la ausencia de unos valores consolidados obtenidos aplicando los criterios recogidos en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, la sociedad española debería contabilizar las participaciones recibidas por el valor en libros antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad extranjera aportante.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que el importe representativo del porcentaje de participación de la sociedad aportante en el patrimonio neto de la filial que es objeto de aportación superase el valor en libros de la inversión, este Instituto opina que la sociedad adquirente deberá reconocer la inversión recibida por aquél importe sin necesidad de establecer una previa homogeneización valorativa del patrimonio neto porque en este caso concreto, al aplicar la sociedad adquirente las NIIF-UE, la presencia de dos marcos de información financiera en los hechos descritos no va en menoscabo del principio de uniformidad valorativa.

Todo ello dado que la Ley 16/2007, de 4 de julio, tal y como señala el preámbulo del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, en la búsqueda de la convergencia con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, tiene por objetivo facilitar los procesos contables a las empresas españolas que consolidan aplicando los Reglamentos de la Comisión Europea, estableciendo a nivel individual unas normas contables con un elevado grado de armonización con las europeas.



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ASUNTOS ECONÓMICOS
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL