



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA, INDUSTRIA
Y COMPETITIVIDAD

icac Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

Boletín
N.º 108/Diciembre 2016



BOLETÍN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS ® N.º 108
BOICAC ® N.º 108

Fecha de cierre de la impresión: 31 de diciembre de 2016

BOLETIN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

NIPO: 061-17-002-3 . ISSN: 130-388-3 Depósito Legal: M. 13484-1990

Edita y distribuye: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Economía, Industria y Competitividad)

Huertas, 26 - 28014 MADRID

Tel.: 91.389 56 00 Fax: 91.429 94 86

Dirección del ICAC en Internet: www.icac.meh.es

Imprime: Solana e Hijos, A.G., S.A.

San Alfonso, 26

La Fortuna (Leganés) Madrid

ÍNDICE

Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos

Glosario de Términos

NIA-ES 260 Comunicación con los responsables del gobierno con la entidad

NIA-ES 510 Encargos iniciales de auditoría - Saldos de apertura

NIA-ES 570 Empresa en funcionamiento

NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

NIA-ES 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

NIA-ES 706 Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

NIA-ES 720 Responsabilidades del auditor con respecto a otra información

NIA-ES 805 Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero

Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.

Mediante la 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).

La Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, ha modificado sustancialmente el contenido de la Directiva 2006/43/CE, afectando a aspectos significativos del ejercicio efectivo de la auditoría de cuentas. Asimismo, 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 y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, ha venido a regular y exigir actuaciones específicas de los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría de las cuentas anuales o estados financieros de entidades consideradas de interés público. Dichas disposiciones establecen nuevos y específicos requerimientos a los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría y emisión de los informes correspondientes en relación, entre otros aspectos, con el contenido del informe de auditoría y otras comunicaciones e informes adicionales a emitir. Se diferencian a este respecto los informes a emitir por el auditor en el caso de auditorías de entidades de interés público de los que corresponde emitir en relación con las entidades que no tienen tal consideración, exigiendo mayor contenido informativo en aquéllas.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas ha venido a trasponer e integrar en nuestro ordenamiento jurídico lo exigido por las citadas disposiciones comunitarias. Los nuevos requerimientos establecidos contienen, entre otras cuestiones, nuevas exigencias de información. Dichas disposiciones son exigibles a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016.

Por otra parte, junto con el proceso de reforma comunitario, la *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de la *International Federation of Accountants* (IFAC) finalizó el proceso de revisión de determinadas normas, fundamentalmente las que se encuentran relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales y de comunicación con los órganos rectores de la entidad auditada. Las normas revisadas han sido las siguientes: 260, 570, 700, 705, 706 y 720. Hay que reseñar la incorporación de una nueva NIA, la 701, sobre la inclusión en el informe de auditoría de cuentas anuales de información sobre las cuestiones clave de la auditoría realizada. En la revisión que aquí se acomete han resultado también modificaciones, en lo que aquí interesa, en las normas 510 y 805.

Con la reforma que se aborda, el nuevo informe de auditoría pretende responder a la demanda de los usuarios de tener información relevante que le sirva para la toma de decisiones. Con ello se pretende hacer frente a uno de los fallos que se detecta en el sistema, que es la diferencia de expectativas entre lo que los usuarios esperan de un trabajo de auditoría y del informe y lo que realmente recibe. Para ello, se exige un informe más explicativo, que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada, e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos y los riesgos significativos específicos con los que se ha enfrentado el trabajo de auditoría; y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender. Con ello se persigue reforzar el valor añadido que proporciona el informe de auditoría tanto a la entidad auditada como a los usuarios, en consonancia con la función de interés público que se le atribuye y que justifica la regulación de esta actividad.

En consecuencia, con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España (en concreto, a las NIA-ES) las NIA revisadas por parte del IAASB e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por la Ley 22/2015 y por el Reglamento (UE) nº 537/2014, se hace necesario proceder a la adaptación de las citadas NIA revisadas al marco jurídico nacional. Las NIA-ES revisadas que se publican vendrán a sustituir a las existentes hasta ahora a partir de su entrada en vigor, que corresponderá a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016.

La modificación de las NIA-ES se refiere, en síntesis, a diferentes aspectos del informe de auditoría de cuentas, tanto de su contenido como de su estructura, así como a las comunicaciones a realizar por los auditores de cuentas con el órgano responsable de la entidad auditada o con las autoridades supervisoras de dicha entidad, en especial cuando se trate de entidades de interés público.

Así, el informe de auditoría tendrá una estructura y un orden diferentes. Figurará, en primer lugar, el párrafo de opinión, a continuación, el párrafo de fundamento de opinión, donde se incorpora una manifestación sobre la independencia del auditor y en el que se recogerán, en su caso, las salvedades detectadas y, en segundo lugar, diferentes apartados o secciones, según se detalla a continuación.

De un lado, se incorporan tres secciones nuevas, referentes a:

- Cuestiones clave en la auditoría» o «Aspectos más relevantes de la auditoría», según se trate de entidades de interés público o no, respectivamente, (según la nueva NIA-ES 701), en la que se recogerán, al menos, los riesgos considerados más significativos en el desarrollo del trabajo de auditoría, siendo la descripción de estos últimos exigida para todos los informes de auditoría, incluidos los emitidos en relación con las cuentas de entidades que no sean de interés público, de acuerdo con la nueva Ley de Auditoría de Cuentas. Al objeto de alcanzar el mayor valor informativo que se pretende, en la descripción de tales cuestiones los auditores deben recoger información específica a las concretas y particulares situaciones que concurren en la entidad auditada, evitando el uso de párrafos estándar, de modo que pueda comprenderse adecuadamente cómo han afectado dichas cuestiones al trabajo de auditoría.
- Incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento, en la que se recogerán, si procede, las circunstancias que pudieran afectar a tal principio, de acuerdo con la NIA-ES 570 (Revisada).
- «Otra información», entendida como los estados o documentos que se presentan acompañando las cuentas anuales, pero limitados, con carácter general, a los que se encuentran requeridos por disposiciones legales o reglamentarias. En esta sección se incluirá, de acuerdo con la NIA-ES 720 (Revisada) «Responsabilidad del auditor con respecto a otra información», una referencia a la concordancia de dicha información con las cuentas anuales auditadas.

No obstante, en relación con el informe de gestión que, si procede, acompaña a las cuentas anuales, debe incluirse, adicionalmente, un pronunciamiento, de acuerdo con los requerimientos exigidos por la Ley de Auditoría de Cuentas. Así, y en virtud de esta nueva Ley, como consecuencia del cambio operado por la Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, la revisión y consiguiente obligación de informar va a alcanzar no solo a la concordancia de dicho informe con las cuentas anuales, como hasta ahora, sino también a si dicho informe se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación, debiendo pronunciarse en el informe de auditoría a este respecto sobre las incorrecciones materiales que hubiera detectado. Su tratamiento se recoge en la NIA-ES 720 (Revisada), a diferencia de la normativa actual que se incluía en la NIA-ES 700.

Se advierte que no se exige esta norma a cualquier tipo de información al respecto no exigida por la normativa a la que la entidad auditada se encuentre sujeta, si bien puede aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales.

Es de resaltar también el cambio de ubicación de la manifestación que se hace en relación con el informe de gestión, antes ubicada al final del informe, ahora bajo la sección de otros requerimientos exigidos legalmente.

De otro lado, se modifica el contenido de las siguientes secciones:

- La responsabilidad de los administradores, en la que, como novedad, se exige que, cuando la entidad auditada cuente con un órgano de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera y que sea distinto del órgano que formule las cuentas anuales u otros estados financieros, como sucede con la Comisión de Auditoría en las entidades de interés público, deben identificarse ambos órganos sociales. Dicha distinción obliga a modificar el Glosario de términos, la referida a «Responsables del gobierno de la entidad», a fin de diferenciar ambos grupos responsables de la supervisión del proceso de elaboración y el de la formulación.
- La responsabilidad de los auditores de cuentas, cuyo contenido explicativo se amplía considerablemente, y se permite, por otra parte, que la citada información pueda ir, bien en el cuerpo del informe, o en un anexo adjunto.

Adicionalmente, los informes de auditoría sobre cuentas anuales de entidades de interés público deben incorporar, conforme a lo exigido por el artículo 10 del Reglamento (UE) nº 537/2014, determinada información, adicional a la exigida para los informes de auditoría de entidades que no tienen tal consideración, relativa a diferentes aspectos, como: el período de contratación, los servicios prestados a la entidad auditada y a las entidades vinculadas a esta por una relación de control (y siempre que esta última información no figure ya en las cuentas anuales consolidadas publicadas), así como la confirmación de la concordancia del informe adicional para la comisión de auditoría de la entidad y la opinión contenida en el informe de auditoría. Dicha información figurará en una sección específica del informe bajo la rúbrica «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios». Además, los auditores de las entidades de interés público deberán remitir a la Comisión de Auditoría de estas entidades, u órgano que realice funciones equivalentes, un informe adicional en el que se recogerán diferentes aspectos del trabajo de auditoría desarrollado, de conformidad con lo exigido en el artículo 11 del Reglamento (UE) 537/2014. Dicha obligación de remisión de este informe adicional se complementa con las obligaciones de comunicación a los responsables de la entidad previstas en la NIA-ES 260 (Revisada) «Comunicación con los responsables de Gobierno de la Entidad».

Se resalta que el uso de títulos en las diferentes secciones y el orden de las secciones «Opinión» y «Fundamento de la opinión» deben respetarse en todo caso, pudiendo excepcionalmente modificarse el orden del resto de las secciones para así conseguir una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios.

En cuanto a los ejemplos de informes que se incorporan en los anexos de las diferentes NIA-ES revisadas, se presentan adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España. Su formato y terminología, que deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión y comparabilidad a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran.

En definitiva, la Resolución que ahora se aprueba recoge la adaptación de las NIA revisadas 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, así como la nueva 701. Asimismo, se incluye la modificación de la nota aclaratoria a una definición del Glosario de términos, la referida a «Responsables del gobierno de la entidad».

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas presentaron ante este Instituto la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España antes mencionadas y que se relacionan a continuación: NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, que se identifican como (Revisadas), la nueva NIA-ES 701, así como del Glosario de términos, 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 15 de julio de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida a información pública la citada modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, publicándose en el anexo del Boletín de dicho Instituto número 106, de junio de 2016, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 25 de julio de 2016. Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública y habiéndose presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, se han incorporado algunas modificaciones al citado texto, entre las que destacan las que se indican a continuación:

- Se ha considerado conveniente mantener en el informe de auditoría la sección de «Cuestiones clave» o «Aspectos más relevantes de la auditoría» en cualquier caso, aún en los casos de emisión de opinión denegada. Y ello para dar cumplimiento a lo exigido en el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, y en el artículo 5.1.c) de la Ley 22/2015, que exigen información sobre los riesgos más significativos considerados en la auditoría, sin que la inclusión de dicha información se encuentre condicionada al tipo de opinión que pueda emitirse por el auditor. Las propias NIA 701 (apartado 5) y NIA 705 (Revisada) (apartado 29) también prevén que dicha información sea incorporada en el informe cuando ésta venga exigida por disposición legal o reglamentaria, como es el caso. Por tanto, se ha incorporado esta opción mediante la oportuna nota aclaratoria a este respecto. Se guarda en este sentido coherencia con el tratamiento que se da con la sección de «Otra información», en los casos en que se emita una opinión denegada, en los cuales se ha incorporado también la obligatoriedad de mantener dicha sección en todo caso.
- Se ha modificado el título de la sección para el caso de entidades no de interés público, pasando de «riesgos más significativos considerados en la auditoría» a «Aspectos más relevantes de Auditoría», a fin de asemejarse lo más

posible a la denominación de la NIA 701 «Cuestiones Clave de auditoría». Asimismo, se ha considerado conveniente advertir de la necesidad de incluir en todos los informes de auditoría que resulte preciso, el párrafo introductorio de esta sección, de conformidad con lo establecido en el apartado 11 de la NIA-ES 701, incorporando en este sentido en todos los ejemplos incluidos en las NIA-ES en los que ha sido preciso el correspondiente párrafo a estos efectos.

- El título del informe se modifica respecto a lo previsto en el texto sometido a información pública, de forma que se mantiene el título que se corresponde con el título del artículo 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas, «informe de auditoría de cuentas anuales,» que configura tal documento de naturaleza mercantil coadyuvando de mejor manera a su identificación frente a los usuarios y para su mejor delimitación frente a otros trabajos que pudieran realizar los auditores, si bien se añade una precisión, «emitido por un auditor independiente», en línea con lo previsto en las NIA publicadas por el IAASB.
- Se han incorporado modificaciones en la nota aclaratoria que acompaña al apartado de alcance de la NIA-ES 720 (Revisada), a fin de precisar la actuación del auditor en los supuestos en que la «otra información» no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría.
- También se ha modificado la nota aclaratoria al apartado 17 de la NIA-ES 260 (Revisada) se han incorporado modificaciones en orden a conseguir una mayor claridad sobre los requerimientos de ética e independencia a comunicar por los auditores de cuentas a los responsables del gobierno de la entidad auditada.

El resto de modificaciones incorporadas han tenido por objeto la corrección de algunos aspectos de la redacción de los textos a fin de mejorar la consistencia y homogeneidad en el conjunto de las normas presentadas, sin que en ningún caso supongan una modificación sustancial del contenido sometido a información pública.

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 modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría revisadas correspondientes a los números 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, la nueva Norma internacional de Auditoría 701 y la modificación del Glosario de términos en la nota aclaratoria a la definición de «responsables del gobierno de la entidad». 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.mineco.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*

La modificación de 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 el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o estados financieros o un solo estado financiero correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016, así como a los estados financieros intermedios correspondientes a dichos ejercicios económicos.

En todo caso, la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2018, 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 resulte de aplicación obligatoria la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución quedará derogado el contenido anterior de estas mismas Normas Técnicas de Auditoría. 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 nuevas Normas Técnicas ahora aprobadas. En particular, en la aplicación de los modelos de informe de auditoría que figuran en otras NIA-ES distintas a las aprobadas en esta Resolución deberán utilizarse los modelos de informe ahora aprobados.

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

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. Adicionalmente a dichos criterios debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1.- Las referencias que figuran en el contenido 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, o en las notas aclaratorias de cada una de las NIA-ES, referentes al Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deben entenderse realizadas a los artículos correspondientes de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

2.- Las referencias que figuran en las diferentes NIA-ES a las NIA o NIA (revisadas) deben entenderse realizadas a las NIA-ES, 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.

3.- 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. También es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

4.- En la sección «Cuestiones claves de la auditoría» o «Aspectos más relevantes de la auditoría», al describir las «cuestiones claves» o «aspectos más relevantes», los auditores deben recoger información específica referida a las concretas situaciones que concurran en la entidad auditada, evitando el uso de párrafos estándar. En particular, y en lo que a los riesgos más significativos se refiere que deban recogerse, se incluirán los que sean específicos de la entidad, describiendo aquellas circunstancias particulares y concretas que sean relevantes para comprender adecuadamente la exposición a dichos riesgos en el ejercicio y cómo han sido considerados en el trabajo de auditoría de la entidad.

Quinto.- Normas Técnicas de Auditoría

En el Anexo se incluyen las Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) objeto de esta Resolución y la modificación en el Glosario de términos de la nota aclaratoria a la definición de «responsables del gobierno de la entidad».

(El Anexo se puede consultar en la sede del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –calle Huertas, 26 de Madrid– y en su página web: www.icac.mineco.es, así como en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas).

Madrid, 23 de diciembre de 2016

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

GLOSARIO DE TÉRMINOS

La nota aclaratoria de la definición “Responsables del gobierno de la entidad” se sustituye por la siguiente:

Responsables del gobierno de la entidad *- Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Adicionalmente, en entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, y de acuerdo con el contenido de la Disposición adicional tercera de la LAC y con el apartado 4 c) del artículo 529 *quaterdecies* del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera corresponde a la comisión de auditoría o, en su caso, a los órganos con funciones equivalentes a la misma.

Por su parte, en entidades que no estén consideradas como entidades de interés público, habrá de estarse en cada caso a si existe un órgano que tenga atribuida específicamente la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera por una disposición legal o reglamentaria o estatutariamente.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA)**COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD
NIA-ES 260 (REVISADA)**

*(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,
de 23 de diciembre de 2016)*

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–3
La función de la comunicación	4–7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Responsables del gobierno de la entidad	11–13
Cuestiones que deben comunicarse	14–17
El proceso de comunicación	18–22
Documentación	23
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsables del gobierno de la entidad	A1–A8
Cuestiones que deben comunicarse	A9–A36
El proceso de comunicación	A37–A53
Documentación	A54
Anexo 1: Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	
Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, 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

Adicionalmente a lo indicado en esta sección sobre el alcance de esta NIA, en el caso de auditoría de cuentas de entidades consideradas de interés público de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España, se deberán considerar las obligaciones de comunicación contenidas en el artículo 36 de la LAC y en el artículo 11 del Reglamento UE nº 537/2014 referidas a la obligación de emisión del Informe adicional para la Comisión de Auditoría, así como, en su caso, en el artículo 529 quaterdecies del TRLSC.

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad.
2. El ámbito de aplicación de esta NIA es la auditoría de estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.
3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta NIA proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA (véase el anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente NIA. Asimismo, la NIA 265¹ establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de aquellas deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría. Adicionalmente, la comunicación de otras cuestiones no previstas en esta o en otras NIA puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al encargo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta NIA no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A33–A36)

La referencia a normas emitidas por una organización profesional de contabilidad debe entenderse realizada a las normas establecidas en el artículo 2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

La función de la comunicación

4. Esta NIA se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:
 - a. al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación debe desarrollarse manteniendo la independencia y objetividad del auditor;
 - b. al auditor, la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la realización de la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor el conocimiento de la entidad y su entorno, y la identificación de las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría, así como proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos; y
 - c. a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

¹ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección con los responsables del gobierno de la entidad acerca de asuntos que el auditor debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o al momento de realización de la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que debe informarse según las NIA es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.
7. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicación pueden ser complejos. En tales casos, el auditor puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Fecha de entrada en vigor

8. *Apartado suprimido.*

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - a) la comunicación clara con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;
 - b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría;
 - c) la comunicación oportuna con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y
 - d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

10. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - a) Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8.

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Adicionalmente, en entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, y de acuerdo con el contenido de la Disposición adicional tercera de la LAC y con el apartado 4 c) del artículo 529 *quaterdecies* del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera corresponde a la comisión de auditoría o, en su caso, a los órganos con funciones equivalentes a la misma.

Por su parte, en entidades que no estén consideradas como entidades de interés público, habrá de estarse en cada caso a si existe un órgano que tenga atribuida específicamente la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera por una disposición legal o reglamentaria o estatutariamente.

- b) Dirección: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Las referencias realizadas en las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad

11. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref: Apartados A1–A4)

Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno en pleno. (Ref: Apartados A5–A7)

En entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, u otros órganos con funciones equivalentes, de acuerdo con la Disposición adicional tercera apartado 1 de la LAC y el artículo 529 quaterdecies del TRLSC, es a la comisión de auditoría o a dichos órganos a quienes el auditor ha de dirigir las oportunas comunicaciones y cualquier información relacionada con el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas exigidas en la citada normativa.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección

13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones previstas en la presente NIA se comunican con el responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichas cuestiones de nuevo con tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se satisfará de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados. (Ref: Apartado A8)

Cuestiones que deben comunicarse

Adicionalmente a lo establecido en los apartados 14 a 17 siguientes, en el caso de auditoría de cuentas de entidades consideradas de interés público de acuerdo con el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, se deberán considerar las obligaciones de comunicación contenidas en el artículo 36 de la LAC y en el artículo 11 del Reglamento UE nº 537/2014, así como, en su caso, en el artículo 529 quaterdecies del TRLSC.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:

el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y

- a) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A9–A10)

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref: Apartados A11–A16)

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A17–A18)

- a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que 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 entidad; (Ref: Apartados A19–A20)
- b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A21)
- c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:
 - i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref: Apartado A22)
 - ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite;
- d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref: Apartados A23–A25)
- e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartados A26–A28)

La independencia del auditor

17. En el caso de entidades cotizadas, será objeto de comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad:
 - a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia; y
 - b)
 - i) todas las relaciones y otros asuntos existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, puedan afectar a la independencia de éste. Ello incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos de la auditoría prestados por la firma de auditoría y por otras firmas de la red. Estos honorarios se detallarán por concepto para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor; y
 - ii) las salvaguardas aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o para reducirlas a un nivel aceptable. (Ref: Apartados A29–A32)

A efectos de lo dispuesto en este apartado 17, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Las actuaciones y procedimientos establecidos en las NIA para quienes auditen entidades cotizadas son igualmente de aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.
- Los requerimientos éticos se considerarán los requerimientos de independencia y ética aplicables establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC y en su normativa de desarrollo.
- Serán objeto de comunicación en entidades de interés público las cuestiones a que se refiere el artículo 529 quaterdecies, apartado 4.e), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

El proceso de comunicación

Adicionalmente a lo establecido en los apartados 18 a 22 siguientes, en el caso de auditoría de cuentas de entidades consideradas de interés público de acuerdo con el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, se deberán considerar las obligaciones de comunicación contenidas en el artículo 36 de la LAC y en el artículo 11 del Reglamento UE nº 537/2014, así como, en su caso, en el artículo 529 quaterdecies del TRLSC.

Establecimiento del proceso de comunicación

18. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref: Apartados A37–A45)

Formas de comunicación

19. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref: Apartados A46–A48)
20. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 17.

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref: Apartados A49–A50)

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A51–A53)

Documentación

23. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría.² (Ref: Apartados A54)

² NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 11)

Véase la nota aclaratoria al apartado 10 de esta Norma.

- A1. Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Por ejemplo:
- En algunas jurisdicciones existe un consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de "doble consejo"). En otras jurisdicciones, un solo consejo (una estructura de "consejo único") tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.
 - En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores. En otras, por ejemplo en algunas entidades públicas, la labor de gobierno se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.
 - En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes.
 - En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar³ los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la dirección la que tiene esta responsabilidad).
- A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. Sin embargo, en algunas entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno, por ejemplo, el propietario-gerente, al no haber otros propietarios, o un único administrador fiduciario. En el caso de que el gobierno sea responsabilidad colectiva, puede encargarse a un subgrupo, tal como un comité de auditoría, o incluso a una persona, la realización de determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno el cumplimiento de sus responsabilidades. En otros casos, un subgrupo o persona puede tener responsabilidades específicas, fijadas legalmente, diferentes de las del órgano de gobierno.
- A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente NIA se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas con las que el auditor deberá comunicarse acerca de cuestiones específicas. Asimismo, en ocasiones, la persona o personas adecuadas pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable o debido a otras circunstancias que afecten al encargo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno no esté formalmente definida, como en el caso de empresas familiares, entidades sin fines de lucro y algunas entidades públicas. En tales casos, puede ser necesario que el auditor estudie y acuerde con la parte contratante la persona o personas adecuadas con las que comunicarse. Para decidir con quién comunicarse, el conocimiento del auditor de la estructura y de los procesos de gobierno de una entidad, obtenido de conformidad con la NIA 315, (Revisada)⁴ es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.
- A4. La NIA 600 incluye cuestiones específicas que deben ser objeto de comunicación por los auditores de un grupo con los responsables del gobierno de la entidad.⁵ Cuando la entidad es un componente de un grupo, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y del asunto a comunicar. En algunos casos, varios componentes pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de dichos componentes son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando estos componentes simultáneamente a efectos de comunicación.

³ Como se indica en el apartado A63 de la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, en este contexto ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

⁴ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

⁵ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49.

Comunicación con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

Véase la nota aclaratoria al apartado 12 de esta Norma.

- A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:
- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
 - La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
 - Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
 - Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.
- A6. Para decidir si también es necesario comunicarse con el órgano de gobierno acerca de la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo con el órgano de gobierno. Al acordar los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.
- A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno conllevan que:
- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
 - El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría, se relacionen periódicamente con el auditor.
 - Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la dirección de la entidad.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección (Ref: Apartado 13)

- A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos aquellos con los que se debería comunicar como responsables del gobierno. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la dirección de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

Cuestiones que deben comunicarse

Véase nota aclaratoria al apartado con este mismo título en los requerimientos de esta Norma.

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado 14)

- A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito en el que se registran los términos del encargo.⁶ Las disposiciones legales, reglamentarias o la estructura de gobierno de la entidad pueden requerir que los responsables del gobierno de la entidad acuerden los términos del encargo con el auditor. Cuando no sea el caso, proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia de dicha carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito puede ser una forma apropiada de comunicarse con ellos acerca de cuestiones tales como:

⁶ Véase el apartado 10 de la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NIA, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Las cuestiones que deberán ser comunicadas según las NIA son, por lo tanto, las cuestiones significativas que se pongan de manifiesto durante la realización de la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.
- El hecho de que las NIA no obligan al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando es aplicable la NIA 701⁷, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.
- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

La referencia a normas emitidas por una organización profesional de contabilidad debe entenderse realizada a las normas establecidas en el artículo 2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

A10. Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que deban ser comunicadas determinadas cuestiones cuando surjan de servicios distintos a la auditoría de estados financieros, prestados por una firma de auditoría o por una firma de la red; o (b) *ejemplo suprimido*.

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref: Apartado 15)

A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados puede:

- a) Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y
- b) Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que requieren una consideración de auditoría especial. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera.

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de incorrección material debida a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.⁸
- La naturaleza y grado de las habilidades o conocimientos especializados necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría planificados o evaluar los resultados de auditoría, así como la utilización de un experto del auditor.⁹

⁷ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

⁸ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.

⁹ Véase la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

- Cuando es aplicable la NIA 701, las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.
- A14. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:
- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar juntos de manera constructiva y complementaria, así como la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos.¹⁰
 - Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
 - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las que comunicarse.
 - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
 - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
 - Las comunicaciones significativas con las autoridades reguladoras.
 - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
 - La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
 - Las actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas.
 - Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.
 - Los documentos que comprende la otra información (según se define en la NIA 720 (Revisada)) y el modo y momento en que se prevé que se publiquen esos documentos. (*Frase suprimida*)
- A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- A16. Al comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, es necesario prestar atención para no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref: Apartado 16)

- A17. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar

¹⁰ NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 18 y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 31.

que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.

A18. Cuando es aplicable la NIA 701, las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad requeridas por el apartado 16, así como la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor requerida por el apartado 15, son especialmente relevantes en la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.¹¹

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref: Apartado 16(a))

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis clave en la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la valoración que hace el auditor de la adecuación de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación relacionada con las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref: Apartado 16(b))

A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada.¹²

Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito (Ref: Apartado 16(c)(i))

A22. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta pueden incluir:

- Hechos o transacciones significativas que han tenido lugar durante el ejercicio.

¹¹ NIA 701, apartados 9-10.

¹² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.
- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o la renovación del nombramiento, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.
- Las cuestiones significativas sobre las que se produjeron desacuerdos con la dirección, excepto las diferencias de opinión iniciales debidas a hechos o información preliminar incompletos que se resuelven más adelante por el auditor mediante la obtención de hechos o información relevantes adicionales.

Circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría (Ref: Apartado 16(d))

A23. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda.¹³ Se requiere que los términos del encargo de auditoría se registren en una carta de encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito y que incluyan, entre otros, una referencia a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría.¹⁴ Como se expone en el apartado A9, si no se acuerdan los términos del encargo con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor les puede proporcionar una copia de la carta de encargo para comunicar cuestiones relevantes para la auditoría. La comunicación que requiere el apartado 16(d) tiene como finalidad informar a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias en las que la estructura y contenido del informe de auditoría pueden diferir de lo esperado o puede incluir información adicional acerca de la auditoría que se ha realizado.

A24. Entre las circunstancias en las que el auditor está obligado a incluir información adicional en el informe de auditoría de conformidad con las NIA, o puede considerarlo necesario por algún otro motivo, y en las que se requiere comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, están:

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).¹⁵
- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).¹⁶
- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.¹⁷
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹⁸ o está obligado a ello por otras NIA.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada).¹⁹

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar la discusión sobre el modo en que se tratarán esas cuestiones en el informe de auditoría.

A25. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 700 (Revisada), se requiere que lo discuta con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y grave-

¹³ NIA 210, apartado 9.

¹⁴ NIA 210, apartado 10.

¹⁵ NIA 705 (Revisada), apartado 30.

¹⁶ NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 25(d).

¹⁷ NIA 701, apartado 17.

¹⁸ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.

¹⁹ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 18 (a).

dad de una amenaza significativa para la seguridad personal.²⁰ El auditor también puede comunicar con los responsables del gobierno de la entidad en las circunstancias en las que elige no incluir la descripción de las responsabilidades del auditor en el cuerpo del informe de auditoría tal como la NIA 700 (Revisada) permite.²¹

En España, de acuerdo con los artículos 5.3 y 35 de la LAC, la inclusión del nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe es obligatoria en todos los informes de auditoría.

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref: Apartado 16(e))

A26. En la NIA 300²² se establece que, como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, por ejemplo, como una actualización de las discusiones iniciales acerca del alcance y momento de realización de la auditoría planificados.

A27. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales en la otra información que hayan sido corregidas.

A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)–(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otras cuestiones discutidas, o consideradas por el revisor de control de calidad del encargo cuando este se haya nombrado, de conformidad con la NIA 220.²³

La independencia del auditor (Ref: Apartado 17)

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros.²⁴

A30. Las relaciones y otros asuntos, así como las salvaguardas que deben comunicarse, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, comprenden lo siguiente:

- a) las amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como amenazas de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación; y
- b) las salvaguardas establecidas por la profesión o por disposiciones legales o reglamentarias, las salvaguardas existentes dentro de la propia entidad, así como las salvaguardas establecidas en los propios sistemas y procedimientos de la firma de auditoría.

A31. Los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia.²⁵ (*Frase suprimida*).

A32. Los requerimientos de comunicación relativos a la independencia del auditor que se aplican en el caso de entidades cotizadas pueden ser igualmente adecuados en el caso de otras entidades, incluidas aquellas que puedan ser de interés público significativo, por ejemplo, porque tengan un elevado número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. (*Ejemplos suprimidos*). Por el contrario, pueden darse casos en los que las comunicaciones relativas a la independencia pueden no ser aplicables, por ejemplo, cuando todos los responsables del gobierno de la entidad, en calidad de miembros de la dirección, hayan sido informados de los hechos re-

²⁰ NIA 700 (Revisada), apartados 45 y A58.

²¹ NIA 700 (Revisada), apartado 40.

²² NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado A13.

²³ Véanse los apartados 19–22 y A23–A32 de la NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros.

²⁴ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 14.

²⁵ *Referencia suprimida*.

levantes. Esto es especialmente probable cuando se trate de una empresa dirigida por sus propietarios y cuando la firma de auditoría y las firmas de la red tengan, más allá de la auditoría de los estados financieros, escasas relaciones con la entidad.

Cuestiones adicionales (Ref: Apartado 3)

Véanse notas aclaratorias al apartado *Alcance* de esta Norma

- A33. La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- A34. El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativas teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad respecto a la supervisión de la dirección estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de la debida autorización.
- A35. Para determinar si dichas cuestiones deben ser objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de dirección adecuado los asuntos de este tipo que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.
- A36. Si se comunicara alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno de la entidad de que:
- la identificación y la comunicación de las citadas cuestiones es accesoria al objetivo de la auditoría, el cual consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros;
 - no se han aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de una opinión sobre los estados financieros; y
 - no se han aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

El proceso de comunicación

Véase nota aclaratoria al apartado con este mismo título en los requerimientos de esta Norma.

El proceso de comunicación (Ref: Apartado 18)

- A37. La comunicación de las responsabilidades del auditor, del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, así como del contenido general previsto de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.
- A38. También pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz las discusiones acerca de lo siguiente:
- El objetivo de las comunicaciones. Cuando el objetivo quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para tener un entendimiento mutuo de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.
 - La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
 - La persona o personas del equipo del encargo y de entre los responsables del gobierno de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.
 - Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la entidad se comuniquen con el auditor acerca de aquellas cuestiones que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.

- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables del gobierno de la entidad, y para informar posteriormente al respecto.

A39. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de las cuestiones a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A52).

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A40. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las sociedades cotizadas o de las entidades de gran dimensión.

Comunicación con la dirección

A41. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la dirección, incluidos aquellos que en aplicación de esta NIA deban comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad. Dichas discusiones se encuadrarán en el reconocimiento de la responsabilidad ejecutiva de la dirección en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.

A42. Antes de comunicarse acerca de los asuntos correspondientes con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales. De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar las cuestiones con el auditor interno antes de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de éstas.

Comunicación con terceros

A43. Es posible que los responsables del gobierno de la entidad proporcionen a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor, bien porque lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias o bien voluntariamente. En algunos casos, la revelación de información a terceros puede ser ilegal, o inadecuada por algún otro motivo. Cuando una comunicación escrita preparada para los responsables del gobierno de la entidad se entregue a terceros, puede ser importante informarles de que la comunicación no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas con los responsables del gobierno de la entidad, lo siguiente:

- a) que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección del grupo y del auditor del grupo por lo que no deberá ser utilizada por terceros;
- b) que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y
- c) cualquier restricción a la divulgación o distribución a terceros.

A44. En algunas jurisdicciones, el auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras;

- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores, o a otros organismos, tales como una autoridad central en el caso de algunas entidades del sector público; o
- hacer públicos los informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se deberá tener en cuenta lo establecido en los artículos 36.2 y 38 de la LAC, los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) nº 537/2014 y la Disposición adicional séptima de la LAC.

A45. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias exijan la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento previo de dichos responsables antes de su entrega.

Formas de comunicación (Ref: Apartado 19)

A46. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en los apartados 19–20 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad.

A47. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si se incluirá una discusión de la cuestión en el informe de auditoría. Por ejemplo, cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito sobre las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría.
- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación escrita con los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.

A48. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría, puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref: Apartado 21)

A49. Una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno de la entidad y el auditor. Sin embargo, el momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.
- Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha

dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como establece la NIA 265.²⁶

- Cuando es aplicable la NIA 701, el auditor puede comunicar sus puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados (véase el apartado A13) y también puede tener comunicaciones más frecuentes para discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos significativos de auditoría.
- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre las salvaguardas correspondientes, como, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios distintos a la auditoría, y en una discusión de cierre.
- Las comunicaciones acerca de hallazgos de la auditoría, incluido el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, también pueden formar parte de la discusión de cierre.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

A50. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref: Apartado 22)

A51. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- Lo adecuado y oportuno de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.

²⁶ NIA 265, apartados 9 y A14.

- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A52. Como se indica en el apartado A4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 (Revisada) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos.²⁷ Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrecciones materiales. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A53. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- La obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- La comunicación con terceros (por ejemplo, una autoridad reguladora) o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en una estructura de gobierno externa a la entidad, tales como los propietarios de un negocio (por ejemplo, la junta general de accionistas) (*Referencia suprimida*).
- La renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

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

Documentación (Ref: Apartado 23)

A54. La documentación de una comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad e incorporada a la documentación de auditoría, cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

²⁷ NIA 315 (Revisada), apartado A77.

Anexo 1

(Ref: Apartado 3)

Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Véase nota aclaratoria a la sección “Alcance” de esta norma.

En este anexo se identifican los apartados de la NICC 1²⁸ y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exige de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 30(a)
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 21, 38(c) (i) y 40-42.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 14, 19 y 22-24.
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 12–13.
- NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartado 9.
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 7.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 27.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17.
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 25.
- NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49.
- NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 18 y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 45.
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 17.
- NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 12, 14, 23 y 30.
- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 18
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*, apartados 17– 19.

²⁸ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*.

Anexo 2

(Ref: Apartados 16(a), A19–A20)

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19–A20 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- Lo adecuado de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos pronunciamientos contables.
- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes (o específicas de un sector, especialmente cuando no existen orientaciones oficiales o consenso).
- El efecto del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables

- En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540,²⁹ tales como, por ejemplo:
 - El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.
 - Cambios en circunstancias que pueden originar nuevas estimaciones contables o la necesidad de revisar las estimaciones existentes.
 - Si la decisión de la dirección de reconocer, o de no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable.
 - 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 y, de ser así, los motivos y el resultado de las estimaciones contables en ejercicios anteriores.
 - El proceso seguido por la dirección para la realización de estimaciones contables (por ejemplo, cuando la dirección ha utilizado un modelo), así como si la base de medición seleccionada para la estimación contable es conforme con el marco de información financiera aplicable.
 - Si son razonables las hipótesis significativas utilizadas por la dirección en el desarrollo de la estimación contable.
 - En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.
 - Los riesgos de incorrección material.
 - Indicadores de un posible sesgo de la dirección.

²⁹ NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*.

- 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.
- Lo adecuado de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

Información revelada en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.
- El grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. La comunicación puede poner de relieve:
 - Las cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo.
 - Hasta qué punto se revelan dichas transacciones por separado en los estados financieros.
 - Si parece que dichas transacciones han sido diseñadas para lograr un determinado tratamiento contable o fiscal o un determinado objetivo legal o regulatorio.
 - Si la estructura de dichas transacciones parece exageradamente compleja o si se ha requerido asesoramiento extenso sobre cómo se ha estructurado la transacción.
 - Casos en los que la dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510
ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA
NIA-ES 510 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría.....	5-9
Conclusiones e informe de auditoría.....	10-13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría.....	A1-A7
Conclusiones e informe de auditoría.....	A8-A9
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 510, “Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura”, 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

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA 710.¹ La NIA 300² incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

Fecha de entrada en vigor

2. *Apartado suprimido.*

Objetivo

3. Para la realización de un encargo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:
 - (a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
 - (b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Encargo de auditoría inicial: un encargo de auditoría en el que:
 - (i) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o
 - (ii) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
 - (b) Saldos de apertura: saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos.
 - (c) Auditor predecesor: auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

A efectos de esta definición, debe entenderse por firma de auditoría tanto los auditores de cuentas como las sociedades de auditoría en los términos establecidos en el artículo 3, apartados 3 y 4 de la LAC.

¹ NIA 710, "Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos".

² NIA 300, "Planificación de la auditoría de estados financieros".

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

5. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref: Apartados A1-A2)
 - (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
 - (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
 - (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref: Apartados A3–A7)
 - (i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;
 - (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

El término “reexpresados” que figura en el apartado 6.a) debe entenderse como “adaptados a efectos comparativos”, conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en su tercera parte, Normas de elaboración de las cuentas anuales, norma 5ª.1.

Adicionalmente, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 32 de la LAC, y en el caso de entidades de interés público, se considerarán además los requerimientos del artículo 44 de la LAC y del artículo 18 del Reglamento (UE) n.º 537/2014.

Sin perjuicio de lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), debe tenerse presente la Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores.

7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA 450³.

Congruencia de las políticas contables

8. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

³ NIA 450, “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”, apartados 8 y 12.

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315 (Revisada)⁴.

Conclusiones e informe de auditoría*Saldos de apertura*

10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁵. (Ref: Apartado A8)
11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Congruencia de las políticas contables

12. El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), si concluye que:
- (a) las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
 - (b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

13. Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 705 (Revisada) y la NIA 710. (Ref: Apartado A9)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**Procedimientos de auditoría***Consideraciones específicas para entidades del sector público* (Ref: Apartado 6)

- A1. *Apartado suprimido.*
- A2. *Apartado suprimido.*

Saldos de apertura (Ref: Apartado 6(c))

- A3. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como:

⁴ NIA 315 (Revisada), "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

⁵ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

- Las políticas contables aplicadas por la entidad.
 - La naturaleza de los saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar y los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.
 - La significatividad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
 - Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en ese caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada.
- A4. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, es posible que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura mediante la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor. Dicha revisión proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor.
- A5. Las comunicaciones del auditor actual con el auditor predecesor se registrarán por los requerimientos de ética y profesionales aplicables.

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.

- A6. En el caso de los activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro (pago) de los saldos a cobrar (a pagar) de apertura durante el periodo actual proporcionará alguna evidencia de auditoría sobre su existencia, sobre derechos y obligaciones, y sobre su integridad y valoración al inicio del periodo. Sin embargo, en el caso de las existencias, los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de cierre proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las existencias disponibles al inicio del periodo. En consecuencia, pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales, y uno o más de los siguientes procedimientos pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada:
- La observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con las cantidades de existencias de apertura.
 - La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con la valoración de las partidas de existencias iniciales.
 - La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con el beneficio bruto y el corte de operaciones.
- A7. En el caso de los activos y pasivos no corrientes, tales como el inmovilizado material, el inmovilizado financiero y las deudas a largo plazo, es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información subyacente a los saldos de apertura. En algunos casos, el auditor puede obtener alguna evidencia de auditoría en relación con los saldos de apertura mediante confirmaciones de terceros; por ejemplo, en el caso de deudas a largo plazo y de inversiones financieras. En otros casos, el auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura (Ref: Apartado 10)

- A8. La NIA 705 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden llevar al auditor a expresar una opinión modificada sobre los estados financieros, sobre el tipo de opinión que resulta adecuado según las circunstancias y sobre el contenido del informe de auditoría cuando el auditor expresa una opinión modificada. La incapacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura puede dar lugar a una de las siguientes opiniones modificadas en el informe de auditoría:

- (a) una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o
- (b) *(suprimida)*.

La opción prevista en la letra b) de este apartado ha sido suprimida al no resultar de aplicación en España de conformidad con lo establecido en el artículo 5.1.b) de la LAC, que exige al auditor expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto.

En el anexo se incluyen ejemplos de informes de auditoría.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

- A9. En algunas situaciones, una opinión modificada expresada por el auditor predecesor puede no ser relevante ni material con respecto a la opinión sobre los estados financieros del periodo actual. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando existió una limitación al alcance en el periodo anterior pero la cuestión que originó dicha limitación al alcance ha sido resuelta en el periodo actual.

Anexo
(Ref: Apartado A8)

Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

En relación con los ejemplos de informe de auditoría que se presentan en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el anexo unos ejemplos de informe. 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.
- Asimismo, el ejemplo 2 no resulta de aplicación en España de conformidad con lo establecido en la normativa de auditoría de cuentas establecida en la LAC, por lo que figura como suprimido.
- En este sentido, se incluye adicionalmente el ejemplo de informe correspondiente al ejemplo 1 adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España en columna paralela a la de la NIA.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta a continuación, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología del citado ejemplo de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte aplicable a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. 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.

Ejemplo 1

NIA	Adaptado a la normativa española
<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 una entidad que no es una entidad cotizada 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 600⁶). • 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 financieros⁷. 	<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 600. • 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.

<ul style="list-style-type: none"> • El auditor no presencié el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias. • Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad⁸. • La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente. • En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o reglamentarias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera. • 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).⁹ • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.¹⁰ • 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. • Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo. 	<ul style="list-style-type: none"> • El auditor no presencié el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias. • Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad¹, lo que da lugar a la emisión de una opinión con salvedades. • La situación financiera al cierre del ejercicio no presenta incorrecciones. • La normativa reguladora de auditoría de cuentas en España prohíbe al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera. • 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). • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y considera que los riesgos más significativos de la auditoría a comunicar en este supuesto incluyen además de las circunstancias descritas en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades otras cuestiones adicionales. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo ni se ve afectado por las circunstancias que originan la salvedad. • Se presentan cifras comparativas y las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.
--	--

<ul style="list-style-type: none"> • 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"> • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la preparación de las cuentas anuales. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
---	--

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹¹

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, 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.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel 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 las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado de resultados y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignadas en el estado de flujos de efectivo.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente²]:

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de ABC, S.A. 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, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 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 con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio que se muestra en la cuenta de pérdidas y ganancias y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación del estado de flujos de efectivo.

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 *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

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 con salvedades.

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son los riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada riesgo más significativo de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo:

- los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,
- un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y,
- en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos].

Otras cuestiones

Las cuentas anuales de la Sociedad correspondientes al ejercicio finalizado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre las mismas el 31 de marzo de 20X1.

<p>Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría"]</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidad de la dirección¹² y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)¹³ – véase Ejemplo 1 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 1 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</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>[Fecha]</p>	<p>Otra información: Informe de gestión</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]</p> <p>Responsabilidad de los administradores⁴ en relación con las cuentas anuales</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</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 de ROAC de la sociedad]</p>
---	--

Notas:	Notas:
<p>⁶ NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>	
<p>⁷ NIA 210, <i>Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.</i></p>	
<p>⁸ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.</p>	<p>¹ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre las cuentas anuales.</p>
<p>⁹ NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>	
<p>¹⁰ NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i></p>	
	<p>² De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas deberán identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>

¹¹ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios.”	<i>Nota suprimida</i>
¹² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	⁴ U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.
13	<i>Nota suprimida</i>
14	<i>Nota suprimida</i>
15	<i>Nota suprimida</i>

Ejemplo 2: (suprimido)

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA)
EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

NIA-ES 570 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Principio contable de empresa en funcionamiento	2
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento	3-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	10-11
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	12-14
Periodo posterior al de valoración por la dirección	15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	16
Conclusiones del auditor	17-20
Implicaciones para el informe de auditoría	21-24
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	25
Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros.....	26
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Principio contable de empresa en funcionamiento	A2
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A3-A7
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	A8-A13
Periodo posterior al de valoración por la dirección	A14-A15

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	A16-A20
Conclusiones del auditor	A21-A25
Implicaciones para el informe de auditoría	A26-A35
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, 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

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la Empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A1)

Principio contable de empresa en funcionamiento

2. Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. (*Frase suprimida*). Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A2)

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la Empresa en funcionamiento. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹. Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o reglamentarias.
4. En otros marcos de información financiera pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, cuando el principio contable de empresa en funcionamiento es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento específico en este sentido.
5. La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:
 - El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.
 - La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.

¹ NIC 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 25-26.

- Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

6. Son responsabilidades del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aún en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
7. Sin embargo, como se señala en la NIA 200², los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a una incertidumbre material con respecto a capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Fecha de entrada en vigor

8. *Apartado suprimido.*

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
 - b) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; e
 - c) informar de conformidad con esta NIA.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

10. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315 (Revisada)³, el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref: Apartados A3–A6)

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A51–A52.

³ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 5.

- a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o
 - b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
11. El auditor mantendrá, durante la auditoría, 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. (Ref: Apartado A7)

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

12. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A8–A10, A12–A13)
13. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si éstas especifican un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define en la NIA 560⁴, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. (Ref: Apartados A11–A13)
14. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

Periodo posterior al de valoración por la dirección

15. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A14–A15)

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

16. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (en adelante "incertidumbre material") mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (Ref: Apartado A16)
- a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.
 - b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A17)

⁴ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 5(a).

- c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras: (Ref: Apartados A18–A19)
 - (i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y
 - (ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.
- d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.
- e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes. (Ref: Apartado A20)

Conclusiones del auditor

A efectos del contenido de este apartado se deberán tener en cuenta las obligaciones de comunicación establecidas en el artículo 38 y la Disposición adicional séptima de la LAC, y en el artículo 12.1 del Reglamento (UE) nº537/2014.

- 17. El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.
- 18. Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para: (Ref: Apartados A21–A22)
 - a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel, o
 - b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

- 19. Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros: (Ref: Apartados A22–A23)
 - a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y
 - b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y

que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material

20. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones. (Ref: Apartados A24–A25)

Implicaciones para el informe de auditoría

Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento

21. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa). (Ref: Apartados A26–A27)

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

Se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

22. Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" para: (Ref: Apartados A28–A31, A34)
- a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 19; y
 - b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.

No se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

23. Si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada, el auditor: (Ref: Apartados A32–A34)
- a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁵, y
 - b) en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

⁵ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

24. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el auditor se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A35)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

25. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad⁶, el auditor se comunicará con ellos acerca de los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación con los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente:
- a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
 - b) si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
 - c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros y,
 - d) en su caso, las implicaciones para el informe de auditoría.

Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros

26. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso podría estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la Empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, descritos en el apartado 16, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material, según lo previsto en el apartado 18.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

- A1. La NIA 701⁷ trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Dicha NIA reconoce que, cuando es de aplicación, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, y explica que una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es, por su propia naturaleza, una cuestión clave de la auditoría.⁸

Principio contable de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A2. *(Apartado suprimido).*

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

⁶ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

⁷ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

⁸ Véanse los apartados 15 y A41 de la NIA 701.

Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 10)

- A3. A continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva. Por otra parte, la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre que resulta material.

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales, como los requerimientos de solvencia o de liquidez en el caso de las instituciones financieras.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

- A4. Los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por el apartado 10 ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento sea una cuestión importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. Dichos procedimientos también permiten mantener discusiones más oportunas con la dirección, incluida la discusión sobre los planes de la dirección y sobre la resolución de cualquier problema identificado relativo a la Empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 10)

- A5. La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las entidades de pequeña dimensión pueden ser capaces de reaccionar rápidamente para aprovechar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener sus operaciones.
- A6. Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones (Ref: Apartado 11)

- A7. La NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor revise su valoración del riesgo y que modifique, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados cuando, en el transcurso de la auditoría, se obtenga evidencia de auditoría adicional que afecte a su valoración del riesgo⁹. Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento después de que el auditor haya realizado su valoración del riesgo, adicionalmente a la aplicación de los procedimientos descritos en el apartado 16 puede ser necesario revisar la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección material. La existencia de dichos hechos o condiciones también puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a los riesgos valorados. La NIA 330¹⁰ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor (Ref: Apartado 12)

- A8. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte fundamental en el examen que el auditor realiza de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.
- A9. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, la falta de un análisis detallado de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuada en ese caso. Por ejemplo, cuando existe un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la dirección puede realizar su valoración sin necesidad de realizar un análisis detallado. En este caso, la evaluación por parte del auditor de lo adecuado de la valoración realizada por la dirección puede realizarse sin aplicar procedimientos de evaluación detallados, siempre que los demás procedimientos de auditoría aplicados por el auditor sean suficientes para permitirle concluir si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada en esas circunstancias.

⁹ NIA 315 (Revisada), apartado 31.

¹⁰ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

- A10. En otros casos, la evaluación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, requerida por el apartado 12, puede incluir una evaluación del proceso seguido por la dirección para realizar su valoración, de las hipótesis sobre las que se ha basado la valoración, así como de los planes de actuación futura de la dirección y de su viabilidad en esas circunstancias.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 13)

- A11. La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección, especifican el periodo para el que la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible¹¹.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartados 12-13)

- A12. En muchos casos, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. Sin embargo, de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En el caso de entidades de pequeña dimensión, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando la opinión de la dirección pueda ser corroborada mediante evidencia documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Por lo tanto, el requerimiento del apartado 13 de que el auditor solicite a la dirección que amplíe su valoración puede satisfacerse, por ejemplo, mediante la discusión, la realización de indagaciones y la inspección de documentación de soporte, como, por ejemplo, pedidos recibidos para suministros futuros, evaluados en cuanto a su viabilidad o corroborados de otro modo.
- A13. A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades de pequeña dimensión de continuar como empresa en funcionamiento. Cuando una entidad pequeña se financia, principalmente, por un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad de pequeña dimensión con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la subordinación del préstamo del propietario-gerente o del aval. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref: Apartado 15)

- A14. Tal como el apartado 11 requiere, el auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con la Empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias resultan de aplicación los procedimientos del apartado 16.

¹¹ Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio.

A15. Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 13, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones (Ref: Apartado 16)

A16. Entre los procedimientos de auditoría que son relevantes para el requerimiento del apartado 16 se encuentran los siguientes:

- El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
- El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
- La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
- La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
- La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
- La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.
- La confirmación de la existencia, de los términos y de lo adecuado de las facilidades de crédito.
- La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
- La determinación de lo adecuado del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección (Ref: Apartado 16(b))

A17. La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o de posponer gastos, o de aumentar capital.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 16(c))

A18. Adicionalmente a los procedimientos que el apartado 16(c) requiere, el auditor puede comparar:

- la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
- la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.

A19. Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 16(e))

- A20. El auditor puede considerar adecuado obtener manifestaciones escritas específicas más allá de las que se requieren en el apartado 16 para fundamentar la evidencia de auditoría obtenida en relación con los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento y con la viabilidad de dichos planes.

Conclusiones del auditor

Incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartados 18-19)

- A21. La expresión “incertidumbre material” se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. En algunos otros marcos de información financiera, la expresión “incertidumbre significativa” se emplea en circunstancias similares.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

- A22. El apartado 18 explica que existe una incertidumbre material cuando la magnitud del impacto potencial de los hechos o condiciones y la probabilidad de que ocurra son tales que es necesaria una adecuada revelación para lograr la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel) o para que los estados financieros no induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento). El apartado 18 requiere que el auditor concluya si existe una incertidumbre material independientemente de si el marco de información financiera aplicable define la incertidumbre material y del modo en el que se define.

Véase nota aclaratoria al apartado 18 de esta Norma.
--

- A23. El apartado 19 requiere que el auditor determine si la información revelada en los estados financieros trata las cuestiones expuestas en dicho apartado. El auditor ha de realizar esta determinación además de determinar si la información revelada sobre una incertidumbre material requerida por el marco de información financiera aplicable es adecuada. La información a revelar requerida por algunos marcos de información financiera que es adicional a las cuestiones expuestas en el apartado 19 puede incluir revelaciones sobre:

- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de los hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones; o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Algunos marcos de información financiera pueden proporcionar orientaciones adicionales con respecto a la toma en consideración por la dirección de la magnitud del impacto potencial de los principales hechos o condiciones y de la probabilidad y momento de su ocurrencia.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material (Ref: Apartado 20)

- A24. Incluso cuando no existe una incertidumbre material, el apartado 20 requiere que el auditor evalúe, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, si los estados financieros revelan de manera adecuada los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Algunos marcos de información financiera pueden tratar la información a revelar acerca de:

- los principales hechos o condiciones;
- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de dichos hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones;
- los planes de la dirección para mitigar el efecto de dichos hechos o condiciones; o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

- A25. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel incluye tener en cuenta la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y si los estados financieros, así como sus notas explicativas, representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.¹² Según los hechos y circunstancias, el auditor puede determinar que es necesario revelar información adicional para lograr la presentación fiel. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que no existe una incertidumbre material y el marco de información financiera aplicable no requiere explícitamente que se revele información en relación con esas circunstancias.

Véase nota aclaratoria al apartado 18 de esta Norma.

Implicaciones para el informe de auditoría

Uso inadecuado del principio contable de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 21)

- A26. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada, será aplicable el requerimiento del apartado 21 que establece que el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.

- A27. Cuando la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento no es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias, se podrá requerir a la dirección, o esta podrá elegir, preparar los estados financieros utilizando otro principio (por ejemplo, el principio de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que el principio alternativo es aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada acerca del principio contable que se ha utilizado para preparar los estados financieros sea adecuada, si bien puede considerar apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹³ para llamar la atención del usuario sobre el principio alternativo y sobre los motivos de su utilización.

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartados 22-23)

- A28. El hecho de que se haya identificado una incertidumbre material es una cuestión importante para que los usuarios comprendan los estados financieros. La utilización de una sección separada con un título que se refiera al hecho de que existe una incertidumbre material relativa a la Empresa en funcionamiento alerta a los usuarios sobre esta circunstancia.
- A29. En el anexo de esta NIA se pueden ver ejemplos de las declaraciones que se deben incluir en el informe de auditoría sobre los estados financieros cuando el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

¹² NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 14.

¹³ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

A30. En el apartado 22 se establece la información mínima que se debe presentar en el informe de auditoría en cada una de las circunstancias que se describen. El auditor puede proporcionar información adicional para complementar las declaraciones requeridas, por ejemplo para explicar:

- que la existencia de una incertidumbre material es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros¹⁴; o
- el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref: Apartado A1)

Se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartado 22)

A31. El ejemplo 1 del anexo de esta NIA es una ilustración de un informe de auditoría cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros. El anexo de la NIA 700 (Revisada) también incluye ejemplos de redacción de la descripción que se debe incluir en relación con la Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría de todas las entidades, de las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la Empresa en funcionamiento.

No se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartado 23)

A32. Los ejemplos 2 y 3 del anexo de esta NIA muestran informes de auditoría con una opinión con salvedades y con una opinión desfavorable (adversa), respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento, pero no se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material.

A33. En una situación en la que existan varias incertidumbres que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión (abstenerse de opinar) en lugar de incluir las declaraciones requeridas por el apartado 22. La NIA 705 (Revisada) proporciona orientaciones sobre esta cuestión¹⁵.

Comunicación con reguladores (Ref: Apartados 22–23)

A34. Cuando el auditor de una entidad regulada considera que puede ser necesario incluir una referencia a cuestiones de Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría, puede ocurrir que el auditor esté obligado a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras.

Véase nota aclaratoria a los apartados 17 a 20 de esta Norma.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración (Ref: Apartado 24)

A35. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que realice o amplíe su valoración. Si la dirección no está dispuesta a hacerlo, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría, debido a que puede no ser posible que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, tal como la referente a la existencia de planes elaborados por la dirección o a la existencia de otros factores mitigantes.

¹⁴ NIA 706 (Revisada), apartado A2.

¹⁵ NIA 705 (Revisada), apartado 10.

Anexo

(Ref: Apartados A29, A31–A32)

Ejemplos de informes de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento

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 informe. 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.
- 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 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 concurran. En este sentido, se advierte de que el orden y 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 AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en los estados financieros.	Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión favorable cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en las cuentas anuales.
Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.	Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que las cuentas anuales contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.

<p>Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros omiten la información a revelar requerida en relación con una incertidumbre material.</p>	<p>Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión desfavorable cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que las cuentas anuales omiten la información a revelar requerida en relación con una incertidumbre material.</p>
--	--

Ejemplo 1:

<p>NIA</p> <p>Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Informe de auditoría con una opinión favorable cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en las cuentas anuales.</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 una entidad cotizada 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 600¹⁶). • 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 210¹⁷, 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. 	<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 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 600. • 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.

¹⁶ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*

¹⁷ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

<ul style="list-style-type: none"> • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que 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. La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • 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"> • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que 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. La información revelada en las cuentas anuales sobre la incertidumbre material es adecuada. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • 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 distintos de los responsables de la preparación de las mismas, por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4c), 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.
--	--

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE	INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
<p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p>Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹⁸</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>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de ...] [Destinatario correspondiente¹]:</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>

Fundamento de la opinión

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 *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

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.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

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. Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento*, 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 correspondiente informe de auditoría”]

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹⁹

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).²⁰]

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, 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-ES 701 incluyendo, al menos:

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

Otra información: Informe de gestión

[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]

Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales²

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).³]

<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).²⁰]</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>.</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>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).³]</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> <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>
---	---

<p>¹⁸ 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 o reglamentarios”.</p>	
	<p>¹ De acuerdo con el artículo 5.1a) de la LAC y con el artículo 10.2a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>¹⁹ 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.</p>	<p>² 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>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).</p>
<p>²⁰ Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.</p>	<p>³ Los apartados 34 y 39 de la NIA-ES 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de las cuentas anuales y del auditor en relación con esta cuestión.</p>

Ejemplo 2:

<p>NIA</p> <p>Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y las cuentas anuales contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.</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 una entidad cotizada 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 600). • 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. • 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 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. En la Nota yy de los estados financieros se explica la magnitud de los acuerdos de financiación, el vencimiento y el importe total de la financiación; sin embargo, los estados financieros no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican esta situación como una incertidumbre material. 	<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 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 600. • 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. • 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 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. En la Nota yy de la memoria se explica la magnitud de los acuerdos de financiación, el vencimiento y el importe total de la financiación; sin embargo, las cuentas anuales no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican esta situación como una incertidumbre material.

<ul style="list-style-type: none"> • Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material. Se expresa una opinión con salvedades porque el auditor ha concluido que los efectos sobre los estados financieros de esta revelación inadecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a la otra información. • 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"> • Las cuentas anuales contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material. Se expresa una opinión con salvedades porque el auditor ha concluido que los efectos sobre las cuentas anuales de esta revelación inadecuada son materiales pero no generalizados en las cuentas anuales. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • 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 cuestión que origina la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la preparación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4c), 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 cuenta 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.
---	--

<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 financieros²¹</p> <p>Opinión con salvedades</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, excepto por la revelación incompleta de la información mencionada en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, 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 con salvedades</p> <p>Como se explica en la Nota yy, los acuerdos financieros de la Sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X2. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.</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 correspondiente¹]:</p> <p>Informe sobre las cuentas anuales</p> <p>Opinión con salvedades</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, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 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 con salvedades</p> <p>Como se explica en la Nota yy, los acuerdos financieros de la Sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X2. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Las cuentas anuales no informan adecuadamente sobre esta cuestión.</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 *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de la auditoría

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. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, 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].

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 con salvedades.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, 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-ES 701 incluyendo, al menos:

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

<p>Otra información [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información]</p> <p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros²²</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).²³]</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 1 de la NIA 700 (Revisada).²³]</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</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].</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>Otra información: Informe de gestión</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información]</p> <p>Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales²</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).³]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).³]</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 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>²¹ 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”.</p>	
	<p>¹ De acuerdo con el artículo 5.1a) de la LAC y con el artículo 10.2a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>

<p>²² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>² El término de administradores 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>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).</p>
<p>²³ Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.</p>	<p>³ Los apartados 34 y 39 de la NIA-ES 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de las cuentas anuales y del auditor en relación con esta cuestión.</p>

Ejemplo 3:

<p>NIA</p> <p>Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en los estados financieros</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Informe de auditoría con una opinión desfavorable cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en las cuentas anuales</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 una entidad que no es una entidad cotizada 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 600). • 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. • 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 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, y la Sociedad está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Los estados financieros no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable (adversa) debido a que los efectos sobre los estados financieros de dicha omisión son materiales y generalizados. 	<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 600. • 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. • 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 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, y la Sociedad está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Las cuentas anuales no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable debido a que los efectos sobre las cuentas anuales de dicha omisión son materiales y generalizados.

<ul style="list-style-type: none"> • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades o la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información. • 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"> • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 de la LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos adicionales al indicado en el párrafo anterior como riesgos más significativos considerados en 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 la cuestión que origina la opinión desfavorable sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la preparación de las cuentas anuales. • Las disposiciones legales no imponen al auditor otras responsabilidades de información. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.
--	--

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros²⁴

Opinión desfavorable (adversa)

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.

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* (adversa) de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de ...] [Destinatario correspondiente¹]:

Opinión desfavorable

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, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas no 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.

Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente este hecho.

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 Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

mismo.

Fundamento de la opinión desfavorable

Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Las cuentas anuales no informan sobre este hecho.

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 desfavorable.

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 opinión desfavorable*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

<p>Otra información [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información]</p> <p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros²⁵</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]²⁶</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 1 de la NIA 700 (Revisada).]²⁶</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</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>Otra información: Informe de gestión</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión desfavorable (adversa) que también afecta al informe de gestión]</p> <p>Responsabilidades de los administradores en relación con las cuentas anuales²</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]³</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]³</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>²⁴ 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”</p>	
	<p>¹ De acuerdo con el artículo 5.1a) de la LAC, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>²⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>² El término de administradores 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>

²⁶ Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

³ Los apartados 34 y 39 de la NIA-ES 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de las cuentas anuales y del auditor en relación con esta cuestión.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA)**FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE
LOS ESTADOS FINANCIEROS****NIA-ES 700 (REVISADA)**

*(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,
de 23 de diciembre de 2016)*

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7-9
Requerimientos	
Formación de la opinión sobre los estados financieros	10-15
Tipo de opinión	16-19
Informe de auditoría	20-51
Información adicional presentada junto con los estados financieros.....	52-53
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1-A3
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros	A4
Descripción del marco de información financiera aplicable	A5-A10
Tipo de opinión	A11-A12
Informe de auditoría	A13-A72
Información adicional presentada junto con los estados financieros	A73-A79
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, 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

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.
2. La NIA 701¹ trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. La NIA 705 (Revisada)² y la NIA 706 (Revisada)³ tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Otras NIA contienen asimismo requerimientos de información que son aplicables cuando se emite un informe de auditoría.
3. La presente NIA se aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y se ha redactado en ese contexto. (*Referencia suprimida*). La NIA 805⁴ trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero (*referencia suprimida*). Esta NIA también es aplicable a las auditorías en las que es aplicable (*referencia suprimida*) la NIA 805.
4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad alcanzar un equilibrio adecuado entre la necesidad de congruencia y comparabilidad entre informes de auditoría emitidos globalmente y la necesidad de incrementar el valor de la información proporcionada por los auditores haciendo que la información que proporciona el informe de auditoría sea más relevante para los usuarios. Esta NIA fomenta la congruencia del informe de auditoría pero reconoce la necesidad de flexibilidad para amoldarse a las circunstancias concretas de las distintas jurisdicciones. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. *Apartado suprimido.*

Objetivos

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

¹ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

³ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

⁴ NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero (referencia suprimida).*

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- a) Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
- b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores⁵.

- c) Opinión no modificada (favorable): opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable⁶.
8. “Estados financieros” en esta NIA se refiere a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

En relación con la definición de “estados financieros” a los efectos de esta NIA, la referencia a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”, se entenderá realizada, con carácter general, a “las cuentas anuales”, “cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”. Asimismo, la referencia a las notas explicativas, que normalmente incluyen un resumen de las políticas contables y otra información explicativa, se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

⁵ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 13(a).

⁶ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

9. En esta NIA, las “Normas Internacionales de Información Financiera” hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera, (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*), (*referencia suprimida*).

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable^{7,8}.
11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:
- a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁹;
 - b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada¹⁰; y
 - c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.
12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A1–A3)
13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
- a) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
 - c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
 - d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Apartado A4)
 - f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:
- a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
 - b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

⁷ NIA 200, apartado 11.

⁸ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

⁹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26.

¹⁰ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

15. El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A5–A10)

Tipo de opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:
- a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.
18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A11)
19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref: Apartado A12)

Informe de auditoría

20. El informe de auditoría será escrito. (Ref: Apartados A13–A14)

Informe de auditoría de cuentas

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: Apartado A15)

De conformidad con el título del artículo 5 de la LAC, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad, debe titularse “Informe de auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente”. En el caso de estados financieros distintos a los de las cuentas anuales, el título del informe se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría de [estado financiero] emitido por un auditor independiente”.

Destinatario

22. El informe de auditoría irá dirigido a quien corresponda, en función de las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A16)

Conforme a lo establecido en el artículo 5.1 a) de la LAC, en el informe de auditoría se identificará a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado. En este sentido, en el informe de auditoría se identificará a la persona o personas a quienes vaya destinado (normalmente, a los accionistas o socios) y a quien hubiese efectuado el nombramiento, en el caso de que este último no coincida con el destinatario.

Opinión del auditor

23. La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título "Opinión".
24. La sección "Opinión" del informe de auditoría también:
- identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
 - manifestará que los estados financieros han sido auditados;
 - identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;
 - remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y
 - especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros. (Ref: Apartados A17–A18)
25. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:
- En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable] o
 - En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A19–A26)

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la opinión se expresará siempre en los términos contemplados en el apartado b) anterior (ver redacción adaptada en los modelos de informe incluidos en el anexo a esta Norma).

26. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A21–A26)
27. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*), (*referencia suprimida*), en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Conforme a lo establecido en el artículo 5.1 e) de la LAC, en el párrafo de opinión debe identificarse el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la entidad en España.

Fundamento de la opinión

28. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección "Opinión", con el título "Fundamento de la opinión" que: (Ref: Apartado A27)
- manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref: Apartado A28)

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior la referencia a las Normas Internacionales de Auditoría será sustituida, de acuerdo con el contenido del artículo 2 de la LAC, por normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España.

- b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA;
- c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría, y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables (*referencia suprimida*); y (Ref: Apartados A29–A34)

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 (Título I) de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, la declaración prevista en el apartado c) pondrá de manifiesto, de acuerdo con el artículo 5.1 d) de la LAC, en todas las auditorías, que no se han prestado servicios distintos a los de auditoría ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con el régimen de independencia establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría, en el sentido de que la misma se haya visto comprometida.

- d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Empresa en funcionamiento

29. Cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad con la NIA 570 (Revisada).¹¹

Cuestiones clave de la auditoría

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

La referencia a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales”, se entenderá realizada, con carácter general, a las “cuentas anuales”, “cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”.

Las referencias a “entidades cotizadas” se entenderán realizadas a “entidades de interés público” definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

31. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o este decida hacerlo, aplicará la NIA 701. (Ref: Apartados A35–A38)

El artículo 5.1c) de la LAC requiere que en el informe de auditoría se incluya la descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales (incluidas las debidas a fraude), un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos. A estos efectos, para entidades que no tienen la consideración de entidad de interés público, la aplicación de la NIA-ES 701, con las particularidades previstas para dichas entidades, permite dar cumplimiento a la obligación contenida en este artículo. En estos casos, la sección “Cuestiones claves de la auditoría” será sustituida por la de “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

Otra información

¹¹ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 21-23.

31R. En su caso, el auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada)

Como “otra información” debe tenerse en cuenta la que se refiere, de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES 720 (Revisada), a la que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría. En particular, incluye el informe de gestión.

Responsabilidades en relación con los estados financieros

32. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros”. El informe de auditoría utilizará el término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta y no es necesario que se refiera específicamente a "la dirección". En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A39)
33. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con: (Ref: Apartados A40–A43)
- a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
 - b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹² y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A43)

A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con el término “dirección” habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. En particular, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Por su parte, la referencia al término “preparación” se entenderá referida a formulación, tal y como se define en la legislación mercantil en vigor, o al término equivalente en el caso de otra normativa aplicable.

34. Esta sección del informe de auditoría identificará asimismo a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando los responsables de dicha supervisión sean distintos de los que cumplen las responsabilidades descritas en el apartado 33. En este caso, el título de la sección se referirá también a "los responsables del gobierno de la entidad" o al término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta (Ref: Apartado A44)

En España, en entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, y de acuerdo con el contenido de la Disposición adicional tercera de la LAC y con el apartado 4 c) del artículo 529 *quaterdecies* del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera corresponde a la comisión de auditoría o, en su caso, a los órganos con funciones equivalentes a la misma.

Por su parte, en entidades que no estén consideradas como entidades de interés público, habrá de estarse en cada caso a si existe un órgano que tenga atribuida específicamente la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera por una disposición legal o reglamentaria o estatutariamente.

35. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a “la preparación y presentación fiel de los estados financieros” o a “la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel”, según proceda.

¹² NIA 570 (Revisada), apartado 2.

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

36. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”.
37. Esta sección del informe de auditoría: (Ref: Apartado A45)
- a) manifestará que los objetivos del auditor son:
 - i) obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
 - ii) emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. (Ref: Apartado A46)
 - b) manifestará que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe; y
 - c) manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente:
 - i) describirá que se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos estados financieros; o¹³
 - ii) proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A47)
38. La sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”, además: (Ref: Apartado A45)
- a) manifestará que, como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; y
 - b) describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:
 - i) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos; y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. 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.
 - ii) Obtener 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. (*Párrafo suprimido*).
 - iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
 - iv) Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre

¹³ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2.

material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- v) Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

- c) Cuando sea aplicable la NIA 600¹⁴, describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:
 - i) las responsabilidades del auditor son obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y
 - iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor.
39. La sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros” del informe de auditoría, también: (Ref: Apartado A45)
- a) manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría;
 - b) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que el auditor ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y se comunicará con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las correspondientes salvaguardas; y
 - c) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y de otras entidades en las que se comunican las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, indicará que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. El auditor describe esas cuestiones en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión (*frase suprimida*). (Ref: Apartado A48)

La referencia a “entidades cotizadas” que figura en las letras b) y c) de este apartado se entenderá realizada a “entidades de interés público” definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

¹⁴ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

40. La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por los apartados 38–39 será incluida: (Ref: Apartado A49)

- a) en el cuerpo del informe de auditoría;
- b) en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo; o (Ref: Apartados A49–A50)
- c) *(opción suprimida)*.

41. *Apartado suprimido.*

Otras responsabilidades de información

42. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan en las responsabilidades de información requeridas por las NIA, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA. (Ref: Apartados A53-A55)

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:

- "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.

43. Si se mencionan otras responsabilidades de información en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA, el informe de auditoría diferenciará claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA. (Ref: Apartado A55)

44. Si el informe de auditoría contiene una sección separada que trata de las otras responsabilidades de información, los requerimientos de los apartados 20-39 de esta NIA se incluirán en una sección titulada "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". El "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" figurará a continuación del "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". (Ref: Apartado A55)

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de la LAC, en el informe de auditoría de cuentas anuales la sección que contenga la información correspondiente a los apartados 20 a 39 de esta NIA-ES se titulará “Informe sobre las cuentas anuales”.

En el caso de estados financieros distintos a las cuentas anuales, el título de la sección se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría.

Nombre del socio del encargo

45. El nombre del socio del encargo se incluirá 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. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal. (Ref: Apartados A56–A58)

En España, de acuerdo con los artículos 5.3 y 35 de la LAC, debe incluirse en el informe de auditoría el nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite. Asimismo, es obligatorio incluir su respectivo número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en dichos informes.

Firma del auditor

46. El informe de auditoría estará firmado. (Ref: Apartados A59–A60)

A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con la firma del informe, se deberá tener en cuenta lo establecido en los artículos 5.3 y 11.3 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Dirección del auditor

47. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

El informe deberá indicar el domicilio profesional del auditor de cuentas así como su número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En el caso de una sociedad de auditoría, deberá indicar el domicilio social de la sociedad junto con la dirección de la oficina correspondiente, si fuera distinta, así como el número de inscripción de dicha sociedad en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Fecha del informe de auditoría

48. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A61–A64)
- todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y
 - las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

49. *Apartado suprimido.*

Este apartado ha sido suprimido para evitar posibles confusiones del usuario, ya que el propio proceso de adaptación de la NIA 700 y, en particular, de los modelos ilustrativos de informe para su aplicación en España, se ha realizado atendiendo a las circunstancias a que se refiere precisamente este apartado, al integrarse los requerimientos de las NIA con los que se desprenden de la legislación española.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

Este apartado ha sido suprimido por no ser de aplicación en España.

50. *Apartado suprimido.*

51. *Apartado suprimido.*

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados A73–A79)

52. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si, según su juicio profesional, la información adicional es, no obstante, parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los estados financieros, la información adicional estará cubierta por la opinión del auditor.
53. Si la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable no se considera parte integrante de los estados financieros auditados, el auditor evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de los estados financieros auditados. Si no es el caso, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 12)

A1. La dirección realiza una serie de juicios sobre los importes y la información revelados en los estados financieros.

A2. La NIA 260 (Revisada) examina los aspectos cualitativos de las prácticas contables.¹⁵ Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
- Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

A3. La NIA 540 trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.¹⁶ Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartado 13(e))

A4. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. En dichas circunstancias, el auditor evalúa si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 15)

A5. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, requiere que los estados financieros incluyan una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable¹⁷. Dicha descripción informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.

A6. Una descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.

A7. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros son sustancialmente conformes a las Normas Internacionales de Información Financiera”) no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Referencia a más de un marco de información financiera

A8. *Apartado suprimido.*

¹⁵ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*. Anexo 2.

¹⁶ NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 21.

¹⁷ NIA 200, apartados A2-A3.

A9. *Apartado suprimido.*

A10. *Apartado suprimido.*

Tipo de opinión (Ref: Apartados 18–19)

A11. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.

A12. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable¹⁸.

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

A13. Un informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.

A14. El anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes de auditoría de estados financieros a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 20–48. Excepto en el caso de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión”, esta NIA no establece requerimientos para la ordenación de los elementos del informe de auditoría. No obstante, esta NIA requiere la utilización de títulos específicos, cuyo objetivo es facilitar la identificación de los informes de auditoría que se refieren a auditorías realizadas de conformidad con las NIA, especialmente en situaciones en las que los elementos del informe de auditoría se presentan en un orden distinto al que se muestra en los ejemplos de informes de auditoría del Anexo de esta NIA.

Los ejemplos de informe de auditoría adaptados que se presentan en el 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 ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran.

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.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título (Ref: Apartado 21)

A15. Un título que indique que el informe es el informe de un auditor independiente, por ejemplo, “Informe de auditoría emitido por un auditor independiente” distingue el informe de un auditor independiente de los informes emitidos por otros.

Véase nota aclaratoria al apartado 21 de esta Norma.

Destinatario (Ref: Apartado 22)

¹⁸ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

- A16. Las disposiciones legales, reglamentarias o los términos del encargo pueden especificar a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Opinión del auditor (Ref: Apartados 24-26)

Referencia a los estados financieros que han sido auditados

- A17. El informe de auditoría pone de manifiesto, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

- A18. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe de auditoría.

“Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,” o “Expresan la imagen fiel”

- A19. Las frases "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales," y "expresan la imagen fiel" se consideran equivalentes. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,” o la expresión “expresan la imagen fiel” en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en el apartado 14 de esta NIA, de que el auditor evalúe si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Véase nota aclaratoria al apartado 25 de esta Norma.

- A20. Cuando el auditor emite una opinión no modificada (favorable), no es adecuado utilizar frases tales como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de" en relación con la opinión, ya que sugieren una opinión condicionada o un debilitamiento o modificación de la opinión.

Descripción de los estados financieros y de las cuestiones que presentan

- A21. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros pueden comprender: un estado de situación financiera, un estado del resultado global, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como las correspondientes notas explicativas que contienen, por lo general, un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.
- A22. En el caso de unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la opinión del auditor pone de manifiesto que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las cuestiones que los estados financieros están destinados a presentar o expresan su imagen fiel. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de conformidad con las NIIF, esas cuestiones son *la situación financiera de la entidad al cierre del periodo y los resultados y flujos de efectivo de la entidad correspondientes al periodo cerrado a dicha fecha*. Por consiguiente, en el apartado 25 y en otros apartados de esta NIA se debe reemplazar [...] por las palabras que figuran en cursiva en la anterior frase cuando el marco de información financiera aplicable sean las NIIF o, en el caso de otros marcos de información financiera aplicables, se debe reemplazar por una redacción que describa las cuestiones que los estados financieros tienen como finalidad presentar.

En relación con este apartado, se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 5.1 e) de la LAC. Véase redacción adaptada en el modelo de informe incluido en el Ejemplo 2 del anexo a esta Norma.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

A23. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe de auditoría del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

“... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o

“... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

Véase nota aclaratoria al apartado 27 de esta Norma.

A24. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”. La NIA 210 trata de las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o reglamentarios¹⁹.

A25. *Apartado suprimido.*

A26. *Apartado suprimido.*

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

A27. La sección “Fundamento de la opinión” proporciona un contexto importante para la opinión del auditor. En consecuencia, esta NIA requiere que la sección “Fundamento de la opinión” se sitúe inmediatamente después de la sección “Opinión” en el informe de auditoría.

A28. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Requerimientos de ética aplicables

Véase nota aclaratoria al apartado 28 c) de esta Norma.

A29. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables incrementa la transparencia sobre esos requerimientos en relación con el encargo de auditoría concreto. (*Párrafo suprimido*).

A30. *(Apartado suprimido).*

A31. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos del encargo obliguen al auditor a proporcionar en el informe de auditoría información más concreta acerca de las fuentes de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, que fueron de aplicación a la auditoría de los estados financieros.

A32. *(Apartado suprimido).*

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

¹⁹ NIA 210, apartado 18.

- A33. En el caso de auditorías de grupos en los que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al equipo del encargo del grupo. Esto es así porque, en la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo.²⁰
- A34. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos del Código de Ética del IESBA u otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el equipo del encargo del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del componente esté, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al equipo del encargo del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA 600²¹ proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

Véase nota aclaratoria al apartado 28 c) de esta Norma.

Cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 30)

Véanse notas aclaratorias a los apartados 30 y 31 de esta Norma.

- A35. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que se comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el caso de auditorías de entidades que no sean entidades cotizadas, por ejemplo, entidades que se definen como entidades de interés público en dichas disposiciones legales o reglamentarias.
- A36. El auditor también puede decidir comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el caso de otras entidades, incluidas las que pueden tener un interés público significativo, por ejemplo, porque tienen un gran número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. (*Párrafo suprimido*).

A los efectos de la aplicación de este apartado se tendrán en consideración las entidades no definidas como entidades de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

- A37. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, y explica que la función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del encargo de auditoría de la entidad depende de los acuerdos de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.²² La NIA 210 también requiere que la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito hagan referencia a la estructura y contenido esperados de cualquier informe que vaya a emitir el auditor.²³ Cuando no se requiera de algún otro modo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, la NIA 210²⁴ explica que puede ser útil para el auditor referirse, en los términos del encargo de la auditoría, a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A38. *Apartado suprimido.*

Responsabilidades en relación con los estados financieros (Ref: Apartados 32-33)

²⁰ NIA 600, apartado A37.

²¹ NIA 600, apartados 19-20.

²² NIA 600, apartados 19-20.

²³ NIA 210, apartados 9 y A21.

²⁴ NIA 210, apartado 10.

Véase nota aclaratoria al apartado 33 de esta Norma.

- A39. La NIA 200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría de conformidad con las NIA²⁵. La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría. La NIA 260 (Revisada) utiliza el término responsables del gobierno de la entidad para describir a la persona o personas, organización u organizaciones con responsabilidad en la supervisión de la entidad, y proporciona un análisis sobre la diversidad de estructuras de gobierno según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate.
- A40. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el auditor complemente la descripción de las responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad de los apartados 33–34 para reflejar las responsabilidades adicionales que sean relevantes para la preparación de los estados financieros, atendiendo a la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.
- A41. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde las responsabilidades de la dirección en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito²⁶. La NIA 210 proporciona cierta flexibilidad en el modo de hacerlo, al explicar que si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA 210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe de auditoría para describir las responsabilidades como requiere el apartado 33(a) de esta NIA. En otras circunstancias, así como cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en la carta de encargo, se utilizará la redacción del apartado 33(a) de esta NIA. Además de incluir una descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría según lo requiere el apartado 33, el auditor puede remitir a una descripción más detallada de esas responsabilidades haciendo referencia al lugar donde se puede obtener dicha información (por ejemplo, al informe anual de la entidad (*Referencia suprimida*)).
- A42. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno (tal y como se define en la NIA 315 (Revisada)²⁷), las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 33 no los mencionan específicamente.
- A43. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 33(b) cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones del Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Supervisión del proceso de información financiera (Ref: Apartado 34)

- A44. Cuando alguna de las personas que participan en la supervisión del proceso de información financiera, pero no todas ellas, también participan en la preparación de los estados financieros, puede resultar necesario adaptar la descripción requerida en el apartado 34 de esta NIA para reflejar adecuadamente las circunstancias concretas de la en-

²⁵ NIA 200, apartado 13(j).

²⁶ NIA 210, apartado 6(b) (i)-(ii).

²⁷ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 4(c).

tividad. Cuando las personas responsables de la supervisión del proceso de información financiera son las mismas que los responsables de la preparación de los estados financieros, no se requiere ninguna mención de las responsabilidades de supervisión.

Véase nota aclaratoria al apartado 34 de esta Norma.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 36-39)

A45. La descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 36-39 de esta NIA se puede adaptar para reflejar la naturaleza concreta de la entidad, por ejemplo, cuando el informe de auditoría trata de estados financieros consolidados. El ejemplo 2 del Anexo de esta NIA muestra un modo de hacerlo.

Objetivos del Auditor (Ref: Apartado 37(a))

A46. En el informe de auditoría se explica que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. Estos se diferencian de las responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Descripción de la importancia relativa (Ref: Apartado 37(c))

A47. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 37(c) de proporcionar una descripción de la importancia relativa cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Responsabilidades del auditor en relación con la NIA 701 (Ref: Apartado 39(c))

A48. El auditor también puede considerar útil proporcionar información adicional en la descripción de las responsabilidades del auditor más allá de lo que se requiere en el apartado 39(c). Por ejemplo, el auditor puede referirse al requerimiento del apartado 9 de la NIA 701 de determinar las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor al ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada); los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación y los efectos en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 40, 49(j))

A49. Una forma de aligerar el contenido del informe de auditoría puede ser incluir la información requerida por los apartados 38-39 de esta NIA en un anexo del informe de auditoría (*Referencia suprimida*). No obstante, debido a que la descripción de las responsabilidades del auditor contiene información necesaria para conformar las expectativas de los usuarios en relación con una auditoría ejecutada de acuerdo con las NIA, se requiere que se incluya una referencia en el informe de auditoría del lugar donde se puede encontrar esa información.

Ubicación en un anexo (Ref: Apartados 40(b), 49(j))

A50. El apartado 40 permite al auditor incluir las manifestaciones requeridas por los apartados 38-39 que describen las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros en un anexo del informe de auditoría, siempre que se indique de manera adecuada en el cuerpo del informe de auditoría la ubicación del anexo. A continuación se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a un anexo en el informe de auditoría:

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando 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 los estados financieros.

En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros. Esta descripción que se encuentra en [*indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción*] es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

Referencia a la página web de una autoridad competente (Ref: Apartados 40(c), 41)

A51. *Apartado suprimido.*

A52. *Apartado suprimido.*

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartados 42-44)

Véase nota aclaratoria al apartado 42 de esta Norma.

A53. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a las responsabilidades impuestas por las NIA. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como lo adecuado de los libros y registros contables, el control interno sobre la información financiera u otra información. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A54. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades como parte de su informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.

A55. Los apartados 42-44 de esta NIA permiten una presentación combinada de otras responsabilidades de información y de las responsabilidades del auditor según las NIA únicamente cuando tratan de los mismos temas y cuando la redacción del informe de auditoría diferencia claramente las otras responsabilidades de aquellas que se derivan de las NIA. Esa clara diferenciación puede requerir que el informe de auditoría se refiera a la fuente de las otras responsabilidades de información y declare que esas responsabilidades son adicionales a las que se requieren según las NIA. En caso contrario, se requiere que las otras responsabilidades de información se traten en una sección separada del informe de auditoría con el título "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", u otro según corresponda al contenido de la sección. En estos casos, el apartado 44 requiere que el auditor incluya las responsabilidades de información de acuerdo con las NIA bajo el título "Informe sobre la auditoría de los estados financieros".

Nombre del socio del encargo (Ref: Apartado 45)

Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

- A56. La NICC1²⁸ requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos para proporcionar una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Independientemente de estos requerimientos de la NICC1, indicar el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar más transparencia a los usuarios del informe de auditoría de estados financieros con fines generales.
- A57. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que el informe de auditoría incluya el nombre del socio del encargo en el caso de auditorías distintas de las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que en el informe de auditoría se incluya información adicional además del nombre del socio del encargo con el fin de identificarlo de manera más precisa, o el propio socio puede decidir hacerlo. Por ejemplo, se puede indicar el número de licencia profesional aplicable en la jurisdicción en la cual ejerce el auditor.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se deberá incluir el número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

- A58. En circunstancias poco frecuentes, el auditor puede identificar información o experimentar situaciones que indiquen la probabilidad de una amenaza para la seguridad personal que, si se hiciera pública la identidad del socio del encargo, podría resultar en daños físicos para él, para otros miembros del equipo del encargo o para personas estrechamente vinculadas. Esas amenazas no incluyen, por ejemplo, amenazas de responsabilidad legal o de sanciones legales, reglamentarias o profesionales. La discusión con los responsables del gobierno de la entidad sobre circunstancias que pueden tener como resultado daños físicos puede proporcionar información adicional sobre la probabilidad o la gravedad de la amenaza significativa para la seguridad personal. Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden establecer requerimientos adicionales aplicables para la determinación de si se puede omitir revelar el nombre del socio del encargo.

Firma del Auditor (Ref: Apartado 46)

- A59. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.
- A60. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden permitir el uso de firmas electrónicas en el informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 48)

- A61. La fecha del informe de auditoría indica al usuario de este que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría se trata en la NIA 560²⁹.
- A62. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.
- A63. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los

²⁸ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 32.

²⁹ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10-17.

estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

- A64. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

En relación con la fecha de aprobación de los estados financieros, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, según la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 49)

Véase nota aclaratoria al apartado 49 de esta Norma.

A65. *Apartado suprimido.*

A66. *Apartado suprimido.*

Información requerida por la NIA 701 (Ref: Apartado 49(h))

A67. *Apartado suprimido.*

A68. *Apartado suprimido.*

A69. *Apartado suprimido.*

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A70. *Apartado suprimido.*

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría (Ref: Apartado 50)

Véase nota aclaratoria al apartado 50 de esta Norma.

A71. *Apartado suprimido.*

A72. *Apartado suprimido.*

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados 52-53)

- A73. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas pueden exigir a la entidad, o esta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la informa-

ción adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.

- A74. El apartado 52 de esta NIA explica que la opinión del auditor cubre la información adicional que sea parte integrante de los estados financieros, por su naturaleza o el modo en que se presente. Esta evaluación es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:
- Cuando las notas explicativas de los estados financieros incluyen una explicación o conciliación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que no se puede diferenciar claramente de los estados financieros. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.
 - Cuando se revela una cuenta de resultados adicional que muestra elementos concretos de gastos como un cuadro separado incluido como anexo a los estados financieros, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que se diferencia claramente de los estados financieros.
- A75. No es necesario que, en el informe de auditoría, se mencione específicamente la información adicional que abarca la opinión del auditor en el caso de que sea suficiente la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros en dicho informe.
- A76. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir solicitar al auditor que no incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.
- A77. Al evaluar si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, el auditor evaluará, por ejemplo, el lugar donde se presenta dicha información en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, así como si está claramente identificada como “no auditada”.
- A78. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:
- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
 - Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas de los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclen con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.
- A79. El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada).³⁰

³⁰ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

Anexo

(Ref: Apartado A14)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros

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 informe. 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 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. Figuran como suprimidos los ejemplos que no se han adaptado a la normativa española por no ser de aplicación en España las circunstancias del ejemplo planteado.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informe 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 ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. 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 AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.	Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. (Informe previsto en el artículo 35 de la LAC).
Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.	Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con un marco de información financiera aplicable en España (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). (Informe previsto en el artículo 35 de la LAC).
Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (en el que se hace	Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplica-

referencia a material ubicado en la página web de una autoridad competente).	ble en España. (Informe previsto en el artículo 5 de la LAC en el que a los efectos de la responsabilidad del auditor se hace referencia a un Anexo del informe).
Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales.	Ejemplo 4: <i>(suprimido)</i> .

Ejemplo 1:

<p>NIA</p> <p>Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel</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 una entidad cotizada 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 600) • 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 aplicables a la auditoría comprenden el <i>Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad</i>, del IESBA, así como los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción, y el auditor incluye una referencia a los dos. • 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). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • 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. 	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. (Informe previsto en el artículo 35 de la LAC).</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 cuentas anuales de una entidad 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 600. • 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). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no se ha detectado ninguna incorrección material en dicho informe.
--	--

<ul style="list-style-type: none"> • 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"> • 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.
---	---

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros³⁷

Opinión

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.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente en todos los aspectos materiales (o

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente¹]:

Informe sobre las cuentas anuales

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

expresan la imagen fiel 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 las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

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 *Responsabilidades del auditor* en relación con *la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

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.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*].

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.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701, incluyendo, al menos:*

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos,*
- y*
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

Otra información [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 de la NIA 720 (Revisada)]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros³⁸

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF³⁹, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA 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 los estados financieros.

(*) Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

Otra información: Informe de gestión

[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]

Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales²

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

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

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

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

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

(*) 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

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, 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 intencionalmente 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 entidad⁴⁰.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre la adecuación de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros 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, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los re-

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 intencionalmente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores².
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores², del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con la comisión de auditoría de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en

querimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas. Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros 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 o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinamos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia.]

el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a la comisión de auditoría de la entidad 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.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación a la comisión de auditoría de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales 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.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

<p>El socio del encargo de la auditoría que origina este informe emitido por un auditor independiente es [nombre].</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>[Nombre y número de 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 de ROAC de la sociedad]</p>
---	---

	<p>¹ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>³⁷ 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 o reglamentarios”.</p>	
<p>³⁸ 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.</p>	<p>² 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>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).</p>
<p>³⁹.</p>	<p><i>Nota suprimida</i></p>
<p>^(*) El apartado 40(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.</p>	<p>^(*) De acuerdo con el apartado 40(b) de esta NIA el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.</p>
<p>⁴⁰.</p>	<p><i>Nota suprimida</i></p>
	<p>³ Los otros servicios se detallarán a continuación o, en atención a su volumen, en un Anexo, incluyendo en el informe una referencia al mismo.</p>

Ejemplo 2:

<p>NIA</p> <p>Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.</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 una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600). • 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 ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • El <i>Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad</i> del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) contiene todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría. • 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). 	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea). (Informe previsto en el artículo 35 de la LAC).</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 cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España, (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con las NIIF-UE. La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado. • 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 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 del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).
--	---

<ul style="list-style-type: none">• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.• 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 consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.• Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, 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 701.• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y no se ha detectado ninguna incorrección material en dicho informe.• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, por cuanto que la sociedad dominante 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 el 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 consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido en la normativa vigente en relación con las entidades de interés público, como son:<ul style="list-style-type: none">○ Confirmar que la opinión de auditoría es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante.○ 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 y a las entidades del grupo, que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión consolidado ni en las cuentas anuales consolidadas.
---	--

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁴¹**Opinión**

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.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*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).

Fundamento de la opinión

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 *Responsabilidades del auditor* en relación con *la auditoría de los estados financieros* consolidados de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente⁴]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas**Opinión**

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 resultados, el estado del resultado global, 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.

En nuestra opinión, 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 las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

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 consolidadas* de nuestro informe.

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.

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

Cuestiones clave de la auditoría

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.

[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 consolidados y del correspondiente informe de auditoría”]

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁴²

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las NIIF⁴³, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros consolidados, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad del Grupo de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera del Grupo.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701, incluyendo, al menos:

- i) , los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*
- iii) en su caso, observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales consolidadas].

Otra información: Informe de gestión consolidado

[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada, debiendo adaptarse a un supuesto de cuentas anuales consolidadas]

Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales consolidadas⁵

Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados del Grupo, de conformidad con las NIIF-UE y demás disposiciones del marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la sociedad dominante son responsables de la valoración de la capacidad 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 citados administradores tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

La comisión de auditoría de la sociedad dominante es respon-

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA 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 los estados financieros consolidados.

(*) Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, 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 los estados financieros consolidados, 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 del Grupo.⁴³
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre la adecuación de la utilización, por la dirección, 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

sable de la supervisión del proceso de elaboración y presentación de las cuentas anuales consolidadas.

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

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

(*) Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente 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 consolidadas, 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 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 sociedad dominante.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores de la sociedad 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

capacidad 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 los estados financieros consolidados o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros consolidados incluida la información revelada, y si los estados financieros consolidados representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel
- 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 los estados financieros consolidados. Somos responsables de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros consolidados 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 o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinamos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

sobre la capacidad 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 consolidadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales consolidadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales consolidadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.
- 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 sociedad 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 sociedad 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.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación a la comisión de auditoría de la sociedad dominante, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las 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.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia.]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe emitido por un auditor independiente es [nombre].

[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]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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:⁶

[Nombre y número de ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]

⁴ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

⁴¹ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea precedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

<p>⁴² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁵ El término de administradores de la sociedad dominante, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.</p> <p>Las referencias a la comisión de auditoría de la sociedad dominante se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del Reglamento (UE) n° 537/2014, de 16 de abril).</p>
<p>43</p>	<p><i>Nota suprimida</i></p>
<p>(*) El apartado 40(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.</p>	<p>(*) De acuerdo con el apartado 40(b) de esta NIA el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.</p>
<p>44</p>	<p><i>Nota suprimida</i></p>
	<p>⁶ Los otros servicios se detallarán a continuación o, en atención a su volumen, en un Anexo, incluyendo en el informe una referencia al mismo.</p>

Ejemplo 3

<p>NIA</p> <p>Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.</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 una entidad que no es una entidad cotizada 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 600). • 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). • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y no ha decidido hacerlo por algún otro motivo. • 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. 	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. (Informe previsto en el artículo 5 de la LAC).</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 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 600. • 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). • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 de la LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos adicionales como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo.
---	--

<ul style="list-style-type: none"> • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en la página web de una autoridad competente. 	<ul style="list-style-type: none"> • 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. El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.
--	---

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

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.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o *expresan la imagen fiel 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 las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

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 *Responsabilidades del auditor* en relación con *la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente⁷]:

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

Otra información [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 de la NIA 720 (Revisada)]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁴⁵

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF⁴⁶, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de

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

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.

[Descripción, de conformidad con la NIA-ES 701 de:

- los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,
- un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y,
- en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos].

Otra información: Informe de gestión

[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales⁸

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

En la preparación de las cuentas anuales, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento,

empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA 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 los estados financieros.

Una descripción más detallada de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de *[nombre del organismo]* en: *[enlace con la página web]*. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

[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]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

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

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

En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de las cuentas anuales. Esta descripción que se encuentra en *[indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción]* es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

[Nombre y número de ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]

Anexo X de nuestro informe de auditoría

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

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

(*) Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de 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 entidad⁴.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores⁹.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores⁸, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento

	<p>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.</p> <p>Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.</p> <p>Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.</p>
--	--

	<p>⁷ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>⁴⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁸ 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>⁴⁶</p>	<p><i>Nota suprimida</i></p>
<p>^(*)El apartado 40(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.</p>	<p>^(*) De acuerdo con el apartado 40(b) de esta NIA el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.</p>

Ejemplo 4: *(suprimido)*

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701

COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

NIA-ES 701

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Alcance de esta NIA	1-5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definición	8
Requerimientos	
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	9-10
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría.....	11-16
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	17
Documentación	18
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A8
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	A9-A30
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría.....	A31-A59
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A60-A63
Documentación	A64

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, 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

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.
2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. (Ref: Apartados A1–A4)
3. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una base para involucrarse más con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de determinadas cuestiones relativas a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado.
4. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:
 - (a) no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación fiel;

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

 - (b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada);¹
 - (c) no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)² cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o
 - (d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Ref: Apartados A5–A8)
5. Esta NIA se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Esta NIA se aplica también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.³ Sin embargo, la NIA 705 (Revisada) prohíbe al auditor comunicar las cuestiones clave de la auditoría cuando deniega la opinión (se abstiene

¹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 22-23.

³ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 30-31.

de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información.⁴

La referencia a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales", se entenderá realizada, con carácter general, a "las cuentas anuales", "cuentas anuales consolidadas" o "estados financieros intermedios".

La referencia a "entidades cotizadas" se entenderá realizada a "entidades de interés público" definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo. Por tanto, en la auditoría de estas entidades resulta de aplicación la NIA-ES 701 en su totalidad.

El artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, exigen incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales. La aplicación de esta norma NIA-ES 701 permite dar cumplimiento a lo exigido en las citadas disposiciones legales. En España, en ambos casos, al exigirse incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, debe mantenerse en todo caso la sección a este respecto aun cuando se emita un informe con opinión denegada, sin que resulte de aplicación lo previsto en el último párrafo del apartado 5 de esta NIA.

En la auditoría de las entidades que no tienen la consideración de interés público únicamente será obligatorio lo establecido en el apartado 9.a) y demás apartados concordantes aplicables. No obstante, de forma voluntaria podrán tenerse en cuenta también las circunstancias previstas en las letras b) y c) de dicho apartado 9, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deben aplicarse en su totalidad. De acuerdo con ello, las referencias en la Norma a "Cuestiones claves de auditoría" deben entenderse realizadas a "Aspectos más relevantes de la auditoría", por lo que debe sustituirse una expresión por la otra en el informe a emitir y aplicar el mismo tratamiento establecido en los distintos apartados de la norma, salvo en el caso de que se aplicara de forma voluntaria lo establecido en las letras b) o c) del citado apartado.

Fecha de entrada en vigor

6. *Apartado suprimido*

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son determinar las cuestiones clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar dichas cuestiones describiéndolas en el informe de auditoría.

Definición

8. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Cuestiones clave de la auditoría: aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

Requerimientos

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

En el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público únicamente será obligatorio tener en cuenta a los efectos de este apartado las circunstancias referidas en el apartado 9.a), y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras b) y c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deberán aplicarse en su totalidad.

⁴ NIA 705 (Revisada), apartado 29.

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A9–A18)
- (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada).⁵ (Ref: Apartados A19–A22)
 - (b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A23–A24)
 - (c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref: Apartados A25–A26)
10. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. (Ref: Apartados A9–A11, A27–A30)

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

11. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la auditoría”, salvo si resultan de aplicación las circunstancias descritas en los apartados 14 o 15. La redacción de la introducción de esta sección del informe de auditoría declarará que:
- (a) las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros [del periodo actual] y;
 - (b) dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones. (Ref: Apartados A31–A33)

En el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, la sección “Cuestiones clave de la auditoría” será sustituida por la sección “Aspectos más relevantes de la auditoría” y en la introducción de dicha sección se declarará que:

- a) en ella se describen los riesgos que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales y que
- b) dichos riesgos han sido tratados en el contexto de la auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstas, sin expresar una opinión por separado sobre dichos riesgos.

En el supuesto de que adicional y voluntariamente se haya optado por aplicar las circunstancias previstas en las letras b) y c) del apartado 9, la sección se denominará “Cuestiones clave de la auditoría” con la declaración contenida en este apartado 11.

El párrafo introductorio a que se refiere este apartado 11 debe incluirse en todos los casos en que se incorpore en el informe de auditoría la sección “Cuestiones clave de la auditoría”, o “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

Las cuestiones clave de la auditoría no suplen la expresión de una opinión modificada

⁵ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

12. El auditor no comunicará una cuestión en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” de su informe cuando, como resultado de esa cuestión, se requeriría que expresara una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A5).

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría

13. La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría incluirá, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y tratará: (Ref: Apartados A34–A41)
- (a) el motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría y (Ref: Apartados A42–A45)
 - (b) el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref: Apartados A46–A51)

En relación con este apartado 13, cuando se describan los riesgos considerados más significativos, deberá detallarse lo indicado en el artículo 5.1.c) de la LAC, en relación con las entidades no definidas de interés público, y en el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, respecto a las entidades consideradas de interés público.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría

14. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría excepto cuando: (Ref: Apartados A53–A56)
- (a) las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o (Ref: Apartado A52)
 - (b) en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no se aplicará si la entidad ha revelado públicamente información sobre la cuestión.

La excepción prevista en la letra b) de este apartado no resulta de aplicación en relación con los riesgos considerados más significativos en la realización de la auditoría al venir exigidos por los artículos 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014 y 5.1.c) de la LAC.

Relación entre las descripciones de las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos que se deben incluir en el informe de auditoría

15. Una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada), son, por su propia naturaleza, cuestiones clave de la auditoría. Sin embargo, en tales circunstancias, estas cuestiones no se describirán en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 13–14. En cambio, el auditor:
- (a) informará sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con las NIA aplicables; y
 - (b) incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” una referencia a la sección o secciones “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o a la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento”. (Ref: Apartados A6–A7)

Lo dispuesto en este apartado 15.b) resulta igualmente de aplicación en el caso de emitir un informe con opinión denegada.

Estructura y contenido de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" en otras circunstancias

16. Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o que las únicas cuestiones clave de la auditoría comunicadas son las que se tratan en el apartado 15, el auditor incluirá una afirmación en este sentido en una sección separada del informe de auditoría titulada "Cuestiones clave de la auditoría". (Ref: Apartados A57–A59)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

17. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:
- (a) aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son cuestiones clave de la auditoría; o
 - (b) en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A60–A63)

Documentación

18. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁶: (Ref: Apartado A64)
- (a) las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, tal como se establece en el apartado 9, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de esas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10;
 - (b) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar son las cuestiones tratadas en el apartado 15 y
 - (c) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.

En relación con lo establecido en el apartado 18.c) véase la nota aclaratoria al apartado 14.b) de esta Norma.***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 2)**

- A1. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión, considerada en el contexto. El auditor juzga la significatividad de una cuestión en el contexto en el que se está considerando. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto requiere un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y extensión de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- A2. Los usuarios de estados financieros han expresado su interés por las cuestiones que hayan sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno de la entidad como parte de la comunicación recíproca requerida por la NIA 260 (Revisada)⁷ y han solicitado una mayor transparencia en relación con esas comunicaciones. Por ejemplo, los usuarios han expresado un interés especial por conocer los juicios significativos realizados por el auditor al formarse

⁶ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

⁷ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*.

una opinión sobre los estados financieros en su conjunto debido a que con frecuencia están relacionados con las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos en la preparación de los estados financieros.

- A3. Requerir a los auditores que comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría puede, asimismo, mejorar las comunicaciones entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, y puede incrementar la atención de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad sobre la información revelada en los estados financieros a la que se hace referencia en el informe de auditoría.
- A4. La NIA 320⁸ explica que es razonable que el auditor asuma que los usuarios de los estados financieros:
- (a) tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
 - (b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta los niveles de importancia relativa;
 - (c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y
 - (d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Dado que el informe de auditoría acompaña a los estados financieros auditados, se considera que los usuarios del informe de auditoría son los mismos que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros.

Relación entre las cuestiones clave de la auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría (Ref: Apartados 4, 12, 15)

- A5. La NIA 700 (Revisada)⁹ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la formación de una opinión sobre los estados financieros. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella que por otro motivo sea necesaria para lograr la presentación fiel. La NIA 705 (Revisada) trata las circunstancias en las que el auditor concluye que existe una incorrección material en relación con la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.¹⁰
- A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” facilita la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de la auditoría descritas en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” le confiere la relevancia adecuada en el informe de auditoría (véase el apartado 15). En el Anexo de la NIA 705 (Revisada) se incluyen ejemplos ilustrativos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otras cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. El apartado A58 de esta NIA ilustra el modo en que se presenta la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor ha determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o en la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento” del informe de auditoría.

⁸ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4.

⁹ NIA 700 (Revisada), apartados 10-15 y A1–A10.

¹⁰ Véase el apartado A7 de la NIA 705 (Revisada).

En los supuestos de informes con opinión denegada debe tenerse en cuenta lo indicado en la nota aclaratoria al apartado 5 de esta Norma.

- A7. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y, por lo tanto, son aplicables los requerimientos relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría. No obstante, como una opinión desfavorable (adversa) se expresa cuando el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros:¹¹
- i. En función de la significatividad de la cuestión o cuestiones que originan la opinión desfavorable (adversa), el auditor puede determinar que ninguna otra cuestión es una cuestión clave de la auditoría. En dichas circunstancias resulta de aplicación el requerimiento del apartado 15 (véase el apartado A58).
 - ii. Si una o varias cuestiones distintas de la cuestión o cuestiones que originan una opinión desfavorable (adversa) se consideran cuestiones clave de la auditoría, resulta especialmente importante que las descripciones de esas otras cuestiones clave de la auditoría no den a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, teniendo en cuenta la opinión desfavorable (adversa) (véase apartado A47).
- A8. La NIA 706 (Revisada)¹² establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad incluyan una comunicación adicional en el informe de auditoría mediante la utilización de párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuando el auditor lo considere necesario. En estos casos, dichos párrafos se presentan separados de la sección “Cuestiones clave de la auditoría del informe de auditoría”. Cuando se ha determinado que una cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la utilización de esos párrafos no exime de describir individualmente la cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 13.¹³ La NIA 706 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales sobre la relación entre cuestiones clave de la auditoría y los párrafos de énfasis de conformidad con dicha NIA.¹⁴

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9–10).

En relación con los apartados A9 a A30 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado con este mismo título en los requerimientos de esta Norma.

- A9. El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad seleccionar de entre las comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad un número más reducido de cuestiones resultado de aplicar su juicio para determinar aquellas que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- A10. La determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se limita a las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, incluso cuando se presentan estados financieros comparativos (es decir, incluso cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros).¹⁵
- A11. A pesar de que la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual y de que esta NIA no requiere que el auditor actualice las cuestiones clave de la auditoría incluidas en el informe de auditoría del periodo anterior, puede, sin embargo, ser útil para el auditor

¹¹ NIA 705 (Revisada), apartado 8.

¹² NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

¹³ Véanse los apartados 8(b) y 10(b) de la NIA 706 (Revisada).

¹⁴ NIA 706 (Revisada), apartados A1-A3

¹⁵ Véase la NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

considerar si una cuestión que ha sido cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo una cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

- A12. El concepto de atención significativa del auditor reconoce que una auditoría se basa en el riesgo y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtener evidencia suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material en las afirmaciones, más juicio deberá aplicarse en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo que haya realizado¹⁶. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.¹⁷
- A13. En consecuencia, las cuestiones que dificultan la obtención por el auditor de evidencia suficiente y adecuada o la formación de una opinión sobre los estados financieros pueden ser especialmente relevantes en la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría.
- A14. Las áreas que requieren atención significativa del auditor a menudo son áreas complejas y de juicio significativo de la dirección con relación a los estados financieros y, en consecuencia, a menudo implican juicios difíciles o complejos por parte del auditor. A su vez, a menudo esto afecta a la estrategia global de auditoría, a la asignación de recursos y a la extensión del esfuerzo de auditoría en relación con esas cuestiones. Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, el grado de participación de personal de categoría superior en el encargo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas especializadas en un área específica de contabilidad o de auditoría, ya sean contratadas o empleadas por la firma de auditoría para tratar esas áreas.
- A15. Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:
- i. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría.¹⁸ Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
 - Transacciones con partes vinculadas,¹⁹ en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (además del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
 - Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por el equipo del encargo del grupo haya sido restringido.²⁰
 - ii. La NIA 220 establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas.²¹ Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a

¹⁶ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 7(b).

¹⁷ NIA 330, apartado A19.

¹⁸ NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21.

¹⁹ NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42.

²⁰ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49(d).

otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de control de calidad del encargo.²²

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

- A16. En la fase de planificación, el auditor se puede hacer una idea preliminar de las cuestiones que probablemente sean áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, puedan ser cuestiones clave de la auditoría. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de ello, de conformidad con la NIA 260 (Revisada), al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados. No obstante, la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se basa en los resultados de la auditoría o en la evidencia obtenida durante toda la auditoría.
- A17. El apartado 9 incluye consideraciones específicas que debe tener en cuenta el auditor para determinar las cuestiones que han requerido atención significativa. Esas consideraciones se centran en la naturaleza de las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que a menudo están relacionadas con cuestiones reveladas en los estados financieros y cuya finalidad es reflejar áreas de la auditoría de los estados financieros que pueden ser de especial interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. El hecho de que esas consideraciones sean requeridas, no significa que las cuestiones relacionadas con ellas siempre sean cuestiones clave de la auditoría; por el contrario, las cuestiones relacionadas con esas consideraciones específicas sólo son cuestiones clave de la auditoría si se establece que son de la mayor significatividad en la auditoría de conformidad con el apartado 10. Puesto que las consideraciones pueden estar relacionadas entre sí (es decir, las cuestiones relacionadas con las circunstancias descritas en los apartados 9(b)-(c) también se pueden identificar como riesgos significativos), la aplicabilidad de más de una de las consideraciones a una cuestión específica comunicada a los responsables del gobierno de la entidad puede incrementar la probabilidad de que el auditor identifique esa cuestión como cuestión clave de la auditoría.
- A18. Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 9, pueden existir otras cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, cuestiones relevantes para la auditoría que se ha realizado que puede no ser necesario revelar en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo puede ser un área que requiera atención significativa del auditor, en especial si ese cambio ha tenido un efecto significativo en la estrategia global de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios en un sistema que afectan al reconocimiento de los ingresos).

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada) (Ref: Apartado 9(a))

- A19. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor.²³ El apartado A13 de la NIA 260 (Revisada) explica que el auditor también puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que prevé tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- A20. La NIA 315 (Revisada) define el riesgo significativo como un riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría. Las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos signi-

²¹ NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 18.

²² NIA 220, apartado 19.

²³ NIA 260 (Revisada), apartado 15.

ficativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

- A21. Sin embargo, puede no ser el caso de todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la NIA 240 presupone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude como riesgos significativos.²⁴ Además, la NIA 240 indica que, dado el carácter imprevisible del modo en que se podría producir la elusión de los controles por parte de la dirección, es un riesgo de incorrección material debido a fraude, y por consiguiente, un riesgo significativo.²⁵ Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10.
- A22. La NIA 315 (Revisada) indica que la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional.²⁶ La revisión de la valoración del riesgo por parte del auditor y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados con respecto a un área específica de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, si la valoración del riesgo del auditor se basó en la expectativa de que determinados controles funcionaban eficazmente y el auditor obtuvo evidencia de auditoría de que no funcionaron eficazmente durante toda la auditoría, especialmente en un área con un mayor riesgo valorado de incorrección material) puede tener como resultado que se determine que un área requiere atención significativa del auditor.

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

- A23. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.²⁷ En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.
- A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación de conformidad con la NIA 540²⁸ que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también han destacado que las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo (Ref: Apartado 9(c))

- A25. Los hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y probablemente hayan sido identificadas como riesgos significativos. Por ejemplo, es posible que el auditor haya discutido de modo exhaustivo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad en distintas fases durante toda la auditoría el efecto en los estados fi-

²⁴ La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 26-27.

²⁵ NIA 240, apartado 31.

²⁶ NIA 315 (Revisada), apartado 31.

²⁷ NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

²⁸ Véanse los apartados 10-11 de la NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*.

nancieros de transacciones significativas con partes vinculadas o de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales.²⁹ Es posible que la dirección haya realizado juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones, que pueden haber tenido un efecto significativo sobre la estrategia global del auditor.

- A26. Los acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que han afectado a las hipótesis o juicios de la dirección también pueden afectar al enfoque global de la auditoría y tener como resultado una cuestión que requiere atención significativa del auditor.

Cuestiones de la mayor significatividad (Ref: Apartado 10)

- A27. Las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor también pueden haber originado una interacción significativa con los responsables del gobierno de la entidad. La naturaleza y extensión de la comunicación en relación con dichas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad a menudo proporcionan una indicación de cuáles son las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría. Por ejemplo, es posible que el auditor haya tenido una interacción más exhaustiva, frecuente o sólida con los responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones más difíciles y complejas, como la aplicación de políticas contables significativas que han sido objeto de juicios significativos del auditor o de la dirección.

- A28. El concepto de cuestiones de la mayor significatividad es aplicable en el contexto de la entidad y de la auditoría que se ha realizado. En este sentido, la determinación y comunicación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad identificar cuestiones específicas de la auditoría e implica juzgar su importancia con respecto a otras cuestiones de la auditoría.

- A29. Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de la significatividad relativa de una cuestión comunicada a los responsables del gobierno de la entidad y de si se trata de una cuestión clave de la auditoría son:

- i. La importancia que tiene la cuestión para la comprensión de los estados financieros en su conjunto por los usuarios a quienes se destinan, en especial, su materialidad o importancia relativa con respecto a los estados financieros.
- ii. La naturaleza de la política contable relativa a la cuestión o la complejidad o subjetividad implícitas en la selección por la dirección de una política adecuada en comparación con otras entidades del sector.
- iii. La naturaleza e importancia relativa, cuantitativa o cualitativa, de las incorrecciones corregidas y de las incorrecciones acumuladas no corregidas debidas a fraude o error relacionadas con la cuestión, en su caso.
- iv. La naturaleza y extensión del esfuerzo de auditoría necesario para tratar la cuestión, incluidos:
 - o El grado de habilidades o conocimientos especializados necesarios, en su caso, para aplicar los procedimientos de auditoría para tratar la cuestión o valorar los resultados de esos procedimientos.
 - o La naturaleza de las consultas a personas ajenas al equipo del encargo en relación con la cuestión.
- v. La naturaleza y la gravedad de las dificultades para la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos y la obtención de evidencia pertinente y fiable en la que basar la opinión del auditor, especialmente a medida que los juicios del auditor van siendo más subjetivos.
- vi. La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con la cuestión.

²⁹ Véanse los apartados 16(a), 16(c) y A22 y el Anexo 2 de la NIA 260 (Revisada).

- vii. Si la cuestión implicó varias consideraciones de auditoría distintas pero relacionadas entre ellas. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden requerir atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias y pueden afectar a otras estimaciones contables.
- A30. La determinación de cuáles y cuántas de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor son de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual es una cuestión de juicio profesional. El número de cuestiones clave de la auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría se puede ver afectado por la dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza de sus negocios y de su entorno, y los hechos y circunstancias del encargo de auditoría. Por lo general, cuanto mayor sea el número de cuestiones que se consideraron en un momento inicial cuestiones clave de la auditoría, más necesario será que el auditor vuelva a considerar si cada una de esas cuestiones cumple la definición de cuestión clave de la auditoría. Una larga lista de cuestiones clave de la auditoría puede ser contraria a la idea de que esas cuestiones son de la mayor significatividad en la auditoría.

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

Sección separada de “Cuestiones clave de la auditoría” en el informe de auditoría (Ref: Apartado 11)

En relación con los apartados A31 a A33 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 11 de esta Norma.
--

- A31. Situar la sección separada “Cuestiones clave de la auditoría” muy cerca de la opinión del auditor puede proporcionar relevancia a esa información y reconocer el valor que atribuyen los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a la información específica del encargo.
- A32. El orden de presentación de las cuestiones individuales en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, esa información se puede organizar por orden de importancia relativa, sobre la base del juicio del auditor, o puede corresponder al modo en que se revelan las cuestiones en los estados financieros. El requerimiento del apartado 11 de incluir subtítulos tiene como finalidad diferenciar mejor las cuestiones.
- A33. Cuando se presenta información financiera comparativa, la introducción de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” se debe redactar para llamar la atención sobre el hecho de que las cuestiones clave de la auditoría descritas sólo se refieren a la auditoría de los estados financieros del periodo actual, y puede incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, "correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1").

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 13)

- A34. La adecuación de la descripción de una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. La descripción de una cuestión clave de la auditoría tiene como finalidad proporcionar una explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprender el motivo por el cual una cuestión ha sido considerada como de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. Limitar la utilización de términos de auditoría muy técnicos también facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que no tengan un conocimiento razonable de auditoría la comprensión de los motivos por los que el auditor se centró en determinadas cuestiones durante la auditoría. La naturaleza y extensión de la información proporcionada por el auditor tiene como objetivo ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de cada una de las partes (es decir, de modo que el auditor transmita información útil de una manera concisa y comprensible, pero sin convertirse inapropiadamente en proveedor de información inédita acerca de la entidad).
- A35. Información inédita es cualquier información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo (por ejemplo, que no se ha incluido en los estados financieros ni en otra información disponible en la fecha del informe de auditoría, o que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad hayan tratado en comunicaciones verbales o escritas, tales como un anuncio preliminar de información financiera o una presentación a los inversores). Esa información es responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- A36. Lo adecuado es que el auditor intente evitar una descripción de una cuestión clave de la auditoría proporcionando de forma inadecuada información inédita acerca de la entidad. La descripción de una cuestión clave de la auditoría no

constituye por lo general información inédita acerca de la entidad puesto que describe la cuestión en el contexto de la auditoría. Sin embargo, es posible que el auditor considere necesario incluir información adicional para explicar el motivo por el que la cuestión se consideró una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y, en consecuencia, se determinó que se trataba de una cuestión clave de la auditoría, y el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban revelar esa información. Cuando el auditor determina que esa información es necesaria, puede proponer a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que revelen información adicional, en vez de que el auditor proporcione información inédita en el informe de auditoría.

- A37. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada existente en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta que la cuestión será comunicada en el informe de auditoría. Esas revelaciones de información nuevas o mejoradas se pueden incluir para proporcionar, por ejemplo, una información más sólida sobre la sensibilidad de las hipótesis clave utilizadas en las estimaciones contables o sobre el fundamento de la entidad para aplicar una determinada práctica o política contable cuando existen alternativas aceptables en el marco de información financiera aplicable.
- A38. La NIA 720 (Revisada) define el término informe anual y explica que documentos como un informe de gestión, un comentario de la dirección o informes de revisión operativa y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores); una declaración del presidente; un informe de gobierno corporativo; o informes de evaluación del control interno o de valoración del riesgo, pueden formar parte del informe anual. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en el informe anual. A pesar de que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información³⁰, al describir una cuestión clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables.

En relación con el apartado A38, se deberá tener en cuenta lo establecido en la nota al alcance de la NIA-ES 720 (Revisada).

- A39. La documentación de auditoría preparada durante la auditoría también puede ser útil para el auditor al describir una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las comunicaciones escritas, o la documentación preparada por el auditor de sus comunicaciones verbales con los responsables del gobierno de la entidad y otra documentación de auditoría constituyen una base útil para la comunicación del auditor en el informe de auditoría. Esto se debe a que, según la NIA 230, la finalidad de la documentación de auditoría es tratar las cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, las conclusiones que se alcancen al respecto y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar esas conclusiones, y sirve para registrar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados de esos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida. Esa documentación puede facilitar al auditor la preparación de una descripción de las cuestiones clave de la auditoría que explique la significatividad de la cuestión y también la aplicación del requerimiento del apartado 18.

Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela la cuestión (Ref: Apartado 13)

- A40. Los apartados 13(a)-(b) requieren que la descripción de cada cuestión clave de la auditoría trate el motivo por el que el auditor consideró que la cuestión era una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. En consecuencia, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría no es una mera repetición de la información revelada en los estados financieros. Sin embargo, una referencia a cualquier información revelada relacionada facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mejor comprensión del modo en que la dirección ha tratado la cuestión en la preparación de los estados financieros.
- A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. La extensión de la información revelada por la dirección acerca de aspectos o factores específicos relativos al

³⁰ NIA 720, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*, apartados 12(a) y A1-A3.

modo en que una determinada cuestión afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado la cuestión en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo:

- i. Cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas, como parte de la descripción del motivo por el que la cuestión ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta.
- ii. Cuando el auditor concluye, de conformidad con la NIA 570 (Revisada,) que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que resulta de su trabajo en aplicación de la NIA 570 (Revisada) son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría podría incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes.³¹

Motivo por el que el auditor consideró la cuestión como cuestión de la mayor significatividad en la auditoría (Ref: Apartado 13(a))

- A42. La descripción de una cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar información sobre el motivo por el que se consideró que se trataba de una cuestión clave de la auditoría. En consecuencia, los requerimientos incluidos en los apartados 9-10 y la guía de aplicación incluida en los apartados A12-A19 relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría también pueden ser útiles para el auditor cuando considere el modo en que se deben comunicar esas cuestiones en el informe de auditoría. Por ejemplo, es probable que sea de interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la explicación de los factores que han llevado al auditor a la conclusión de que una determinada cuestión requería que le prestara atención significativa y era de la mayor significatividad en la auditoría.
- A43. El auditor debe tener en cuenta la relevancia de la información para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros al determinar lo que se debe incluir en la descripción de una cuestión clave de la auditoría. Entre otros se puede considerar si la descripción facilita una mejor comprensión de la auditoría y de los juicios del auditor.
- A44. Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede también ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Por ejemplo, algunas cuestiones se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría para un cierto número de entidades de un determinado sector debido a las circunstancias del sector o a la complejidad implícita de la información financiera. Al describir el motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría, puede resultar útil que destaque aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, circunstancias que afectaron a los juicios implícitos en los estados financieros del periodo actual) con el fin de que la descripción sea más importante para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Lo anterior también puede ser importante al describir una cuestión clave de la auditoría que se repite a lo largo del tiempo.
- A45. La descripción también puede mencionar las principales consideraciones que llevaron al auditor, en las circunstancias de la auditoría, a determinar que la cuestión es de la mayor significatividad, por ejemplo:

³¹ Véase apartado A3 de la NIA 570 (Revisada).

- i. Condiciones económicas que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría, como por ejemplo la falta de liquidez en el mercado de determinados instrumentos financieros.
- ii. Políticas contables nuevas o emergentes, como por ejemplo cuestiones específicas de la entidad o del sector que fueron objeto de consulta, dentro de la propia firma, por el equipo del encargo.
- iii. Cambios en la estrategia de la entidad o en su modelo de negocio que tuvieron un efecto material en los estados financieros.

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (Ref: Apartado 13(b))

En relación con los apartados A46 a A51 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 13 de esta Norma.

- A46. El grado de detalle que debe proporcionar el informe de auditoría al describir el modo en que se ha tratado en la auditoría una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. De conformidad con el apartado 13(b), el auditor puede describir:
- i. aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material;
 - ii. un breve resumen de los procedimientos aplicados;
 - iii. una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría u
 - iv. observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos.

Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden prescribir una estructura o un contenido específicos para la descripción de una cuestión clave de la auditoría o pueden especificar que se incluyan uno o varios de esos elementos.

En España, el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, establecen el contenido específico que debe recogerse en el informe de auditoría en relación con los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales.

- A47. Con el fin de que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprendan la significatividad de una cuestión clave de la auditoría en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, así como la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos del informe de auditoría, incluida la opinión de auditoría, puede ser necesario prestar atención al lenguaje utilizado en la descripción de la cuestiones clave de la auditoría de modo que:
- i. No dé a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.
 - ii. Se relacione la cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estandarizada.
 - iii. Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata la cuestión en la correspondiente información revelada en los estados financieros.
 - iv. No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.
- A48. La descripción de algunos aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor con respecto a una cuestión, especialmente si el enfoque de la auditoría se diseñó a medida para ajustarse a los hechos y circunstancias de la entidad, puede facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de circunstancias inusuales y

los juicios significativos del auditor y para responder al riesgo de incorrección material. Adicionalmente, el enfoque de auditoría en un determinado periodo puede resultar afectado por circunstancias específicas de la entidad, por la situación económica o por desarrollos sectoriales. También puede ser útil para el auditor referirse a la naturaleza y extensión de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión.

- A49. Por ejemplo, al describir su enfoque en relación con una estimación contable para la que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación, tal como la valoración de instrumentos financieros complejos, es posible que el auditor quiera destacar que ha utilizado o contratado a un experto del auditor. Dicha mención de la utilización de un experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión sobre los estados financieros y, en consecuencia, no es incongruente con los apartados 14–15 de la NIA 620.³²
- A50. Pueden existir dificultades para describir los procedimientos del auditor, especialmente en áreas complejas y de juicio de la auditoría. En especial, puede ser difícil resumir los procedimientos aplicados de un modo breve que comunique adecuadamente la naturaleza y extensión de la respuesta del auditor al riesgo valorado de incorrección material y los juicios significativos del auditor que ello implicó. No obstante, el auditor puede considerar necesario describir determinados procedimientos aplicados para comunicar el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. Normalmente la descripción es a nivel general en lugar de incluir una descripción detallada de los procedimientos.
- A51. Como se menciona en el apartado A46, el auditor también puede proporcionar una indicación del resultado de su respuesta en la descripción de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Sin embargo, en este caso, puede ser necesario prestar atención para evitar dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada sobre una determinada cuestión clave de la auditoría o pueda poner en tela de juicio la opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría (Ref: Apartado 14)

En relación con los apartados A52 a A59 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 14 de esta Norma.

- A52. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa cualquier comunicación pública que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente (por ejemplo, cuestiones relacionadas o presuntamente relacionadas con el blanqueo de capitales).
- A53. Como se menciona en el apartado 14(b), será extremadamente poco frecuente que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría. Esto se debe a la presunción de que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría sólo es adecuada en los casos en los que se considera que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar la cuestión.
- A54. La decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría tiene en cuenta los hechos y circunstancias relacionados con la cuestión. La comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita al auditor comprender el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que se pueden producir como resultado de comunicar una cuestión. En especial, la comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita la formación del juicio del auditor sobre si debe comunicar la cuestión al:

³² NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

- i. Ayudar al auditor a saber por qué la entidad no ha revelado públicamente la cuestión (por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias o determinados marcos de información financiera autorizan retrasar la revelación de la cuestión o no revelarla) y el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas de revelarla, en su caso. La dirección puede llamar su atención sobre determinados aspectos de las disposiciones legales o reglamentarias u otras fuentes autorizadas que pueden ser relevantes al considerar las consecuencias adversas (por ejemplo, esos aspectos pueden incluir daños a las negociaciones comerciales de la entidad o a su posición competitiva). No obstante, el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas no es suficiente, por sí solo, para eximir al auditor de determinar si se puede esperar razonablemente que las consecuencias adversas superarían los beneficios de interés público de la comunicación de conformidad con el apartado 14(b).
- ii. Destacar si se han producido comunicaciones con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras en relación con la cuestión, en especial si esas discusiones parecen apoyar la afirmación de la dirección de los motivos por los que revelar públicamente la cuestión no es adecuado.
- iii. Permitir al auditor, en su caso, proponer a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que revelen públicamente información relevante sobre la cuestión. Esto es posible, en especial, si las reservas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la comunicación se limitan a aspectos específicos de la cuestión, de modo que es posible que cierta información sobre la cuestión sea menos sensible y se pueda comunicar.

El auditor también puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección sobre los motivos por los que no es adecuado revelar públicamente la cuestión, así como el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

- A55. También puede resultar necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar una cuestión que se considera cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables. Adicionalmente, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen al auditor a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, ejecutoras o supervisoras en relación con la cuestión, con independencia de si la cuestión se comunica en el informe de auditoría. Esa comunicación también puede ser de utilidad para fundamentar la consideración del auditor acerca de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.
- A56. Los aspectos que tiene en cuenta el auditor en relación con la decisión de no comunicar una cuestión son complejos e implican juicios significativos del auditor. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Estructura y contenido de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” en otras circunstancias (Ref: Apartado 16)

- A57. El requerimiento del apartado 16 se aplica en tres circunstancias:
- (i) El auditor determina, de conformidad con el apartado 10, que no hay cuestiones clave de la auditoría (véase apartado A59).
 - (ii) El auditor determina, de conformidad con el apartado 14, que una cuestión clave de la auditoría no se comunicará en el informe de auditoría y no se ha considerado que ninguna otra cuestión sea cuestión clave de la auditoría.
 - (iii) Las únicas cuestiones consideradas cuestiones clave de la auditoría son la que se han comunicado de conformidad con el apartado 15.
- A58. A continuación se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar:

Cuestiones clave de la auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Lo establecido en este apartado A58 resulta igualmente de aplicación cuando se emita un informe con opinión denegada, y el párrafo a incluir sería: “[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión denegada*]. Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

En relación con el apartado A58 hay que tener en cuenta que, previamente al párrafo del ejemplo referido, debe incluirse el párrafo introductorio exigido en el requerimiento del apartado 11 de esta NIA-ES (véase nota aclaratoria a este apartado 11).

A continuación se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría de entidades no EIP del párrafo posterior al introductorio si el auditor ha determinado que no existen riesgos más significativos que se deban comunicar:

Aspectos más relevantes de la auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable o de la opinión denegada* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otros] riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

- A59. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada no considere que por lo menos una de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad cotizada con un número muy reducido de operaciones), es posible que el auditor determine que no existen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10 porque no existen cuestiones que hayan requerido atención significativa del auditor.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 17)

- A60. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente.³³ El momento adecuado para efectuar las comunicaciones sobre cuestiones clave de la auditoría depende de las circunstancias del encargo. Sin embargo, el auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización planificados de la auditoría y puede discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos de auditoría. Esto puede contribuir a reducir las dificultades prácticas que conlleva intentar mantener una sólida comunicación recíproca sobre cuestiones clave de la auditoría en el momento en el que se están finalizando los estados financieros para su emisión.
- A61. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad permite a estos conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Puede ser útil para el auditor proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar esta discusión. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad reconoce la importancia de su papel en la supervisión del proceso de información financiera, y les proporciona una base para comprender los fundamentos de las decisiones del auditor en relación con cuestiones clave de la auditoría y el modo en que esas cuestiones se describirán en el informe de auditoría. También permite que los responsables del gobierno de la entidad consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar la información a revelar teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicarán en el informe de auditoría.

³³ NIA 260 (Revisada), apartado 21.

- A62. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad requerida por el apartado 17(a) también trata las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no se comunica en el informe de auditoría una cuestión que ha sido considerada cuestión clave de la auditoría (véase los apartados 14 y A54).
- A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir (incluido el revisor de control de calidad del encargo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 18)

- A64. El apartado 8 de la NIA 230 requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, los juicios profesionales significativos. En el contexto de las cuestiones clave de la auditoría, esos juicios profesionales incluyen la determinación, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor, así como si cada una de esas cuestiones es una cuestión clave de la auditoría. Es probable que los juicios del auditor a este respecto se fundamenten en la documentación de sus comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y en la documentación relativa a cada cuestión por separado (véase el apartado A39), así como en otra documentación de las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría (por ejemplo, un memorando final). Sin embargo, esta NIA no requiere que el auditor documente el motivo por el que otras cuestiones que fueron objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad no han sido cuestiones que han requerido atención significativa del auditor.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA)
OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN
AUDITOR INDEPENDIENTE

NIA-ES 705 (REVISADA)

*(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,
de fecha 23 de diciembre de 2016)*

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	6
Determinación del tipo de opinión modificada	7–15
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	16–29
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Tipos de opinión modificada	A1
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	A2-A12
Determinación del tipo de opinión modificada	A13–A16
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada.....	A17–A26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A27
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, 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

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada)¹, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta NIA, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:
 - a) la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen 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 de la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

3. *Apartado suprimido.*

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:
 - a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - a) Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
 - i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;

¹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

- ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
 - iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- b) Opinión modificada: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros.

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:
- a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartados A2–A7)
 - b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A8–A12)

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

7. 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 los estados financieros; 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 los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (adversa)

8. El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

9. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
10. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

11. Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.
12. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de esta NIA, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad², y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A efectos de lo dispuesto en los apartados 13 y 14 siguientes, 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.

13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:
 - a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o
 - b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:
 - i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)
 - ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14)
14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Apartado A15)

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (favorable) sobre un solo estado financiero (*frase suprimida*) en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe de dicha opinión no modificada (favorable)³ en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (*Referencia suprimida*)

² NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

³ NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero (referencia suprimida)*, trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre (*referencia suprimida*) un estado financiero.

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada*Opinión del auditor*

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de opinión”, según corresponda. (Ref: Apartados A17–A19)

Opinión con salvedades

17. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”:
- a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la opinión se expresará siempre en términos de “expresan la imagen fiel”.

- b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: “excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones”. (Ref: Apartado A20)

Opinión desfavorable (adversa)

18. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”:
- a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la opinión se expresará siempre en términos de “expresan la imagen fiel”.

- b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Denegación (abstención) de opinión

19. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, manifestará que:
- a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;
- b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros, y

- c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Fundamento de la opinión

- 20. Cuando el auditor emita una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref: Apartado A21)
 - a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda; y
 - b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.
- 21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa en las notas explicativas de los estados financieros), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en esa sección. (Ref: Apartado A22)
- 22. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.
- 23. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:
 - a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
 - b) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y
 - c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A23)
- 24. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad.
- 25. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.
- 26. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada). Esos elementos son:
 - a) una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y
 - b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.
- 27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A24)

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

28. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 38–40 de la NIA 700 (Revisada) para incluir sólo lo siguiente: (Ref: Apartado A25)
- a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría;
 - b) una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
 - c) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección "Cuestiones clave de la auditoría" de conformidad con la NIA 701⁴ o una sección "Otra información" de conformidad con la NIA 720 (Revisada)⁵ (Ref: Apartado A26).

En España, de conformidad con el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, es obligatorio incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, por lo que la sección "Cuestiones clave de la auditoría" o "Aspectos más relevantes de la auditoría" debe mantenerse en todo caso, aun cuando se emita un informe con opinión denegada, y sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma.

Asimismo, en los supuestos de informe con opinión denegada se mantendrá la sección "Otra información", de conformidad con el artículo 5.1.f) de la LAC y la NIA-ES 720 (Revisada), sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

30. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción de la modificación. (Ref: Apartado. A27)

⁴ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* apartados 11–13.

⁵ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Tipos de opinión modificada (Ref: Apartado 2)

- A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

<i>Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada</i>	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

Naturaleza de las incorrecciones materiales (Ref: Apartado 6(a))

- A2. La NIA 700 (Revisada) exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material⁶. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450⁷.
- A3. La NIA 450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:
- lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;
 - la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
 - la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

- A4. En relación con lo adecuado de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:
- las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable; o

⁶ NIA 700 (Revisada), apartado 11.

⁷ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

- b) los estados financieros, incluidas las notas explicativas, no representen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma.

- A5. Los marcos de información financiera a menudo contienen requerimientos dirigidos a que se tengan en cuenta los cambios en las políticas contables y se revele información sobre ellos. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables significativas, puede darse una incorrección material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

- A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:
- a) cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o
 - b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación),

Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros.

- A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:
- a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
 - b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
 - c) los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la presentación fiel.

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

- A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:
- a) circunstancias ajenas al control de la entidad;
 - b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o
 - c) limitaciones impuestas por la dirección.
- A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9–10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.

En relación con si el auditor debe o no continuar con el encargo, debe tenerse en cuenta la nota aclaratoria al apartado 13 de esta Norma.

A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:

- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor son los casos en los que:

- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.

Este ejemplo es aplicable sólo a cuentas anuales consolidadas.

- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección son las situaciones en las que:

- La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
- La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Determinación del tipo de opinión modificada

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo (Ref: Apartados 13(b)(i)–14)

Véase nota aclaratoria a los apartados 13 y 14 de esta Norma.

A13. La viabilidad de renunciar al encargo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, denegar la opinión (abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance dentro de la sección "Fundamento de la denegación de opinión".

A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el encargo. (*Referencia suprimida*). También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría⁸.

⁸ NIA 706 (Revisada). Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

- A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario (*referencia suprimida*) de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al encargo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión (Ref: Apartado 15)

- A16. *Apartado suprimido*

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Ejemplos de informes de auditoría (Ref: Apartado 16)

- A17. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- A18. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los Anexos de otras NIA que contienen requerimientos de información, incluida la NIA 570 (Revisada)⁹, también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

Opinión del auditor (Ref: Apartado 16)

- A19. Modificar este título hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

Opinión con salvedades (Ref: Apartado 17)

- A20. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sin perjuicio de” en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Fundamento de la opinión (Ref: Apartados: 20; 21; 23; 27)

- A21. La congruencia del informe de auditoría ayuda a facilitar al usuario la comprensión y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción de las razones de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe de auditoría es deseable.
- A22. Un ejemplo de los efectos financieros de incorrecciones materiales que el auditor puede describir en la sección “Fundamento de la opinión” en el informe de auditoría es la cuantificación de los efectos de una sobrevaloración de las existencias en el impuesto sobre beneficios, el resultado antes de impuestos, el resultado neto y el patrimonio neto.
- A23. La revelación de la información omitida en la sección “Fundamento de la opinión” no es factible si:
- la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o

⁹ NIA 570 (Revisada). Empresa en funcionamiento

b) a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.

A24. Una opinión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de opinión relacionadas con una cuestión concreta descrita en la sección "Fundamento de la opinión" no justifican la omisión de la descripción de otras cuestiones identificadas que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichas otras cuestiones de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 28)

A25. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, es mejor situar las siguientes declaraciones en la sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, como se muestra en los ejemplos 4–5 del Anexo de esta NIA:

- la declaración requerida por el apartado 28(a) de la NIA 700 (Revisada), modificada para manifestar que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las NIA; y
- la declaración requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada) sobre la independencia y otras responsabilidades de ética.

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 29)

A26. Describir los motivos por los que el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada en la sección "Fundamento de la denegación de opinión" del informe de auditoría proporciona información útil a los usuarios para comprender por qué el auditor ha denegado su opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros y puede servir como protección adicional para evitar una confianza infundada sobre los mismos. Sin embargo, la comunicación de cualquier cuestión clave de la auditoría distinta de la cuestión o cuestiones que originan la denegación de la opinión (la abstención de opinar) puede dar a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión (abstención de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto. Del mismo modo, no sería adecuado incluir una sección de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) que tratara de la consideración del auditor de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de esta NIA prohíbe que se incluya una sección "Cuestiones clave de la auditoría" o una sección "Otra información" en el informe de auditoría cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría o informe sobre otra información.

Véase nota aclaratoria al apartado 29 de esta Norma.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 30)

A27. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:

- a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
- b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y
- c) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con la cuestión o cuestiones que originan las modificaciones previstas.

Anexo

Ref: Apartados A17-A18, A25)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada

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 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 concurran. 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 AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.	Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales.
Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.	Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas.
Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.	Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.

<p>Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.</p>	<p>Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.</p>
<p>Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.</p>	<p>Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.</p>

Ejemplo 1	
<p>NIA</p> <p>Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales.</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 una entidad cotizada 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 210², en relación con los estados financieros. • Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada (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 pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a 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 cuentas anuales de una entidad 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 resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210², en relación con las cuentas anuales. • Las existencias que se muestran en las cuentas anuales son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para las cuentas anuales, pero no generalizada (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 pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión.

<ul style="list-style-type: none"> • 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"> • 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 artículo 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, 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 financieros³</p> <p>Opinión con salvedades</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 a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</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 correspondiente³]:</p> <p>Informe sobre las cuentas anuales</p> <p>Opinión con salvedades</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>
---	---

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel 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 las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las NIIF. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestra responsabilidad de acuerdo con esas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros*. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 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 con salvedades

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el balance por xxx. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

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 con salvedades.

Cuestiones clave de la auditoría

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. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, 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”]

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo del ejemplo 6 debe ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁴

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, 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-ES 701 incluyendo, al menos:

i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,

ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y

iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

Otra información: Informe de gestión

[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo del ejemplo 6 debe ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión.]

Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales³

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

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

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
<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 emitido por un auditor independiente es <i>[nombre]</i>.</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><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 de ROAC del auditor]</i> <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 Consideraciones especiales. Auditorías de Estados financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)	¹ NIA-ES 600 Consideraciones especiales. Auditorías de Estados financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)
² NIA 210 Acuerdos de los términos del encargo de auditoría	² NIA ES- 210 Acuerdos de los términos del encargo de auditoría
	³ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
³ 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”.	
⁴ 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.	⁴ 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. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril).

Ejemplo 2	
<p>NIA</p> <p>Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas</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 una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600). • 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 pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). 	<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 consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con las NIIF-UE. La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado. • 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 la incorrección material es generalizada en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión desfavorable). Los efectos de la incorrección en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados debido a que no era factible. • 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 pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

<ul style="list-style-type: none"> • Es aplicable la NIA 701; no obstante el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)". • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local. • 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. 	<ul style="list-style-type: none"> • Es aplicable la NIA-ES 701; no obstante, el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable". • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y las circunstancias que dan lugar a una opinión desfavorable 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 distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas por cuanto que la sociedad dominante cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 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 consolidadas, 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 de la sociedad dominante. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. <p>Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada y a las entidades del grupo que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión consolidado ni en las cuentas anuales consolidadas.</p>
--	---

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

Opinión desfavorable (adversa)

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 a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera 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).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

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, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a 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.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...]

[Destinatario correspondiente¹]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas²

Opinión desfavorable

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 resultados, el estado del resultado global, 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.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* 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, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la Sociedad no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que no le 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-UE, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición utilizando 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 consolidadas de esta falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con esas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* 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 esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Cuestiones clave de la auditoría

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable*, hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)] El último párrafo del ejemplo 7 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión desfavorable que también afecta a la otra información]

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 consolidadas* de nuestro informe.

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.

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

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable*, hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información: Informe de gestión consolidado

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)] El último párrafo del ejemplo 7 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión desfavorable que también afecta al informe de gestión consolidado.]

<p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁶</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</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 emitido por un auditor independiente es [nombre].</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>Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales consolidadas²</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – 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>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</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 el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
	<p>¹ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>⁵ 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”.</p>	

<p>⁶ U otro termino adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>² El término de administradores de la sociedad dominante se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.</p> <p>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del Reglamento (UE) n° 537/2014, de 16 de abril).</p>
--	---

Ejemplo 3	
<p>NIA</p> <p>Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.</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 una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600). • 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. • Basándonos 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). 	<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 consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España, (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con las NIIF-UE. La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado. • 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).

<ul style="list-style-type: none"> • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados que afecta en la misma medida a la otra información. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y las circunstancias que dan lugar a una opinión con salvedades 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 distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, por cuanto que la sociedad dominante cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el 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 consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido en 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 de la sociedad dominante. ○ 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 y a las entidades del grupo que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión consolidado ni en las cuentas anuales consolidadas.
--	---

<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 financieros consolidados⁷</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 a 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 expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como 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>INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...]</p> <p>[Destinatario correspondiente¹]:</p> <p>Informe sobre las cuentas anuales consolidadas</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 resultados, el estado del resultado global, 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 las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.</p>
--	--

Fundamento de la opinión con salvedades

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 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 esa 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.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con esas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* 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 esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está 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 esa 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 en el transcurso de nuestro trabajo no hemos tenido acceso a la información financiera, la dirección ni a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

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 consolidadas* de nuestro informe.

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.

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

Cuestiones clave de la auditoría

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 de *Fundamento de la opinión con salvedades*, 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 correspondiente informe de auditoría”]

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo del ejemplo 6 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas que también afecta a la otra información].

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión con salvedades*, 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-ES 701 incluyendo, al menos:

i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,

ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y

iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

Otra información: Informe de gestión consolidado

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo del ejemplo 6 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas que también afecta al informe de gestión consolidado].

<p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁸</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p>	<p>Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales consolidadas²</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p>
<p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 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>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</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 emitido por un auditor independiente es [nombre].</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 sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</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 el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>

	<p>¹ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>⁷ 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”.</p>	
<p>⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>² El término de administradores de la sociedad dominante, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.</p> <p>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del Reglamento (UE) n° 537/2014, de 16 de abril).</p>

Ejemplo 4	
<p>NIA</p> <p>Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.</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 una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600). • 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 sobre un único elemento de los estados financieros consolidados. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. 	<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 consolidadas de un grupo formado por una entidad 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 600). • 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 sobre un único elemento de las cuentas anuales consolidadas. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos del grupo. 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 consolidadas (es decir, es adecuada una denegación de opinión). • Los riesgos más significativos de la auditoría a comunicar en este supuesto incluyen además de las circunstancias descritas en el punto anterior, las cuales se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, otros riesgos más significativos adicionales. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.

<ul style="list-style-type: none">• Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.• Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre los estados financieros consolidados afectan en la misma medida a la otra información.	<ul style="list-style-type: none">• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas.• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.• Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.• Las disposiciones legales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
---	--

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁹**Denegación de opinión**

Hemos sido nombrados para auditar 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 a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados del Grupo adjuntos. Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la denegación de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la sociedad XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...] [Destinatario correspondiente¹]:

Denegación de opinión

Hemos sido nombrados para auditar 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.

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas del Grupo adjuntas. Debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* 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 consolidadas.

Fundamento de la denegación de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el balance consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la sociedad XYZ, ni de los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.

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 consolidadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos.

Además de la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la denegación de opinión*, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son los riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada riesgo más significativo de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

Otra información: Informe de gestión consolidado

[Informe de conformidad la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 8 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados¹⁰

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas²

Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados del Grupo, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la sociedad dominante son responsables de la valoración de la capacidad 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 de la sociedad dominante tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

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

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del Grupo de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* 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 consolidadas.

<p>Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</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>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 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>[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 de ROAC de la sociedad]</p>
	<p>¹ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>⁹ 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”.</p>	
<p>¹⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>² El término de administradores de la Sociedad dominante se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.</p>

Ejemplo 5	
<p>NIA</p> <p>Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.</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 una entidad que no es una entidad cotizada 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 600). • Los estados financieros son 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 no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros, es decir, el auditor tampoco 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 los estados financieros. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local. 	<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 600. • 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, entre los cuales 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. • Los riesgos más significativos de la auditoría se derivan 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 • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y las circunstancias

	<p>que dan lugar a la denegación de opinión sobre las cuentas anuales afectan en la misma medida al informe de gestión.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada. • Las disposiciones legales 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>Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹¹</p> <p>Denegación (abstención) de opinión</p> <p>Hemos sido nombrados para auditar 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 a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección <i>Fundamento de la denegación (abstención) 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 estos estados financieros.</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 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>
---	---

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciábamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los estados de situación financiera 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, la dirección aún estaba 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 estado de situación financiera por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estas cuestiones, 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 del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciábamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de 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 consolidadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos 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

[Informe de conformidad la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 8 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹²

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros de la Sociedad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[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]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Responsabilidades de los administradores en relación con las cuentas anuales³

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

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

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* 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.

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.

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]

	¹ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
¹¹ 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”.	
¹² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	³² 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.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706 (REVISADA)

PÁRRAFO DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

NIA-ES 706 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría	8-9
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	10-11
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	12
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría	A1-A3
Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis	A4-A6
Inclusión de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría	A7-A8
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	A9-A15
Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.....	A16-A17
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A18
Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	
Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones	
Anexo 4: Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, 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

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:
 - a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
2. La NIA 701¹ establece requerimientos y proporciona orientaciones cuando el auditor considera que existen cuestiones clave de la auditoría y las comunica en el informe de auditoría. Cuando el auditor incluye una sección de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, esta NIA trata la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA. (Ref: Apartados A1–A3)

De conformidad con la NIA-ES 701, en el caso de entidades auditadas no definidas como entidades de interés público por la LAC y su normativa de desarrollo, la sección “Cuestiones clave de auditoría” será sustituida con carácter general por la sección “Aspectos más relevantes de la auditoría”. Lo dispuesto en este apartado para “cuestiones clave de auditoría” resulta igualmente de aplicación a los “aspectos más relevantes de la auditoría”, en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público.

3. La NIA 570 (Revisada)² y la NIA 720 (Revisada)³ establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento y la otra información, respectivamente.
4. Los anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura de dichos párrafos. (Ref: Apartado A4)

Fecha de entrada en vigor

5. *Apartado suprimido.*

Objetivo

6. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:
 - a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

¹ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

³ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

- a) Párrafo de énfasis: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- b) Párrafo sobre otras cuestiones: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Requerimientos

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

8. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría siempre que: (Ref: Apartados A5–A6)
- a) como resultado de la cuestión no se requeriría que el auditor expresase una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁴; y
 - b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A1–A3)

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

9. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:
- a) incluirá el párrafo en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis";
 - b) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá sólo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros; e
 - c) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref: Apartados A7–A8, A16–A17)

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

10. Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que:
- a) no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria; y
 - b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A9–A14)
11. Cuando el auditor incluya un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, lo hará en una sección separada con el título "Otras cuestiones", u otro título adecuado. (Ref: Apartados A15–A17)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, esta previsión y la redacción de dicho párrafo será objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A18)

⁴ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría (Ref: Apartado 2, 8(b))

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

- A1. Las cuestiones clave de la auditoría se definen en la NIA 701 como aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, las cuales comprenden hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual.⁵ La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros para facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros auditados y puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. Cuando es aplicable la NIA 701, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría.
- A2. Las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 también pueden ser, a juicio del auditor, fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, al comunicar la cuestión como cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, es posible que el auditor quiera destacar o llamar más la atención sobre su importancia dentro del contexto. El auditor puede hacerlo resaltando dicha cuestión frente a otras en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" (por ejemplo, situándola en primer lugar) o mediante la inclusión de información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar la importancia de la cuestión para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- A3. Puede existir una cuestión que no se considera una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 (es decir, porque no ha requerido atención significativa del auditor), pero que, a juicio del auditor, es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros (por ejemplo, un hecho posterior al cierre). Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión de ese tipo, la cuestión se incluye en un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA.

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref: Apartados 4, 8)

A4. En el anexo 1 se identifican las NIA que contienen requerimientos específicos que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis en el informe de auditoría en determinadas circunstancias. Ejemplos de estas circunstancias son:

- Cuando un marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.

Tal y como se indica en el apartado 19 de la NIA 210, esta situación solo es de aplicación en determinados supuestos no contemplados en la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España, con carácter general. Sólo resultará de aplicación en la medida en que futura normativa específica contemple esta circunstancia.

- *(Frase suprimida por referirse a un marco de información financiera de fines específicos).*
 - Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre).⁶
- A5. Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:
- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.

⁵ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

⁶ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 16.

- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.⁷
- La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

A6. No obstante, el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref: Apartado 9)

A7. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

- a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;
- b) información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o

En España, de acuerdo con el artículo 5.1e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de imagen fiel” por parte de dichos estados financieros.

- c) informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)⁸ cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.

A8. Los apartados A16–A17 proporcionan más orientaciones acerca de la ubicación de párrafos de énfasis en determinadas circunstancias.

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 10-11)

Situaciones en las cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

A9. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye comunicar acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor.⁹ Aunque las cuestiones relativas a los riesgos significativos se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, es poco probable que otras cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance (por ejemplo, el alcance de la auditoría planificado, o la aplicación de la importancia relativa en el contexto de la auditoría) sean cuestiones clave de la auditoría teniendo en cuenta el modo en que se definen las cuestiones clave de la auditoría en la NIA 701. Sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor comunique acerca de cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance en el informe de auditoría, o el auditor puede considerar necesario comunicar acerca de tales cuestiones en un párrafo sobre otras cuestiones.

⁷ NIA 560, apartado 6

⁸ NIA 570 (Revisada), apartados 22-23.

⁹ NIA 260 (Revisada), apartado 15.

A10. En la circunstancia poco frecuente de que el auditor no pueda renunciar a un encargo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado,¹⁰ el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo.

A los 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 su normativa de desarrollo.

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

A11. Disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe de auditoría. Cuando la sección "Otras cuestiones" incluya más de una cuestión que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, puede resultar conveniente utilizar subtítulos distintos para cada cuestión.

A12. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad del auditor establecida por las NIA (véase la sección de la NIA 700 (Revisada) "Otras responsabilidades de información"¹¹), o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

A13. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

A14. *Apartado suprimido.*

Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

A15. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados. 9, 11)

A16. La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar, y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

¹⁰ Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) para mayor información sobre esta circunstancia.

¹¹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 42-44.

Párrafos de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, incluidas las circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable en cualquier otra circunstancia,¹² el auditor puede considerar necesario situar el párrafo inmediatamente después de la sección "Fundamento de la opinión" para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor.

Véase nota aclaratoria al apartado A4 de esta Norma.

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluya en el párrafo de énfasis. El auditor también puede añadir contexto al título "Párrafo de énfasis", como por ejemplo, "Párrafo de énfasis – Hecho posterior al cierre", para diferenciar el párrafo de énfasis de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

Párrafos sobre otras cuestiones

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría y también se considere necesario un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor también puede añadir contexto al título "Otra cuestión", como por ejemplo, "Otra cuestión – Alcance de la auditoría", para diferenciar el párrafo sobre otras cuestiones de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

- Cuando se incluya un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".
- Cuando afecte a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión, por parte de los usuarios, del informe de auditoría, el párrafo sobre otras cuestiones puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre la auditoría de los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

A17. En el anexo 3 se muestra un ejemplo de la relación entre la sección "Cuestiones clave de la auditoría", un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones cuando los tres están presentes en el informe de auditoría. El ejemplo de informe del anexo 4 incluye un párrafo de énfasis en un informe de auditoría para una entidad que no es una entidad cotizada que contiene una opinión con salvedades y cuando no se han comunicado cuestiones clave de la auditoría.

La referencia a entidad cotizada debe entenderse realizada a entidades de interés público definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo. Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A18. La comunicación requerida por el apartado 12 permite a los responsables del gobierno de la entidad conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Cuando la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo sobre otras cuestiones referido a una cuestión en particular sea recurrente en cada uno de los sucesivos encargos, el auditor podrá considerar que es innecesario repetir la comunicación en cada encargo, salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

¹² Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19.

Anexo 1

(Ref: Apartados 4, A4)

Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19(b)
- NIA 560 (Revisada), *Hechos posteriores al cierre*, apartado 16
- *(Referencia suprimida)*

Anexo 2
(Ref: Apartado 4)

Lista de NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 560 (Revisada), *Hechos posteriores al cierre*, apartado 16 (*Referencia suprimida*)
- NIA 710, *Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartados 13 y 14, 16 - 17 y 19

Anexo 3
(Ref: Apartado A17)

Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el anexo 3 un ejemplo de informe. Sin embargo, este ejemplo no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y 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 incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales.
- Por ello, figura a doble columna: en la primera, el ejemplo de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene 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 del citado informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. 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.

EJEMPLO SEGÚN NIA	EJEMPLO SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
<p>NIA</p> <p>Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones.</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 una entidad cotizada 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 (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 pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa por parte del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. 	<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 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 (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 pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • Entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan las cuentas anuales. La cuestión no ha requerido atención significativa por parte del auditor en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual.

<ul style="list-style-type: none"> • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • 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. • Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no se ha detectado ninguna incorrección material en dicho informe. • Se presentan cifras comparativas y las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo. • 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 artículo 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.
--	--

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros²**Opinión**

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 a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o *expresan la imagen fiel 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 las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con esas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...] [Destinatario correspondiente²]:

Informe sobre las cuentas anuales**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.

Párrafo de énfasis³

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en la 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 estas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].

Otra cuestión

Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]

Párrafo de énfasis³

Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

Otras cuestiones

Las cuentas anuales de ABC S.A, correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1.

Otra información: Informe de gestión

[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]

<p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁴</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 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 1 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</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 emitido por un auditor independiente es [nombre].</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>Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales⁴</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 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, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</p>	<p>¹ NIA-ES 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</p>
	<p>² De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>² 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 o reglamentarios”.</p>	
<p>³ Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede situar, bien directamente antes, bien después de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.</p>	
<p>⁴ 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.</p>	<p>⁴ 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>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).</p>

Anexo 4

(Ref: Apartado A8)

Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una opinión con salvedades, motivada por un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y un párrafo de énfasis

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el anexo 4 un ejemplo de informe. Sin embargo, este ejemplo no incluye 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 incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, el ejemplo de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología del citado informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. 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.

EJEMPLO SEGÚN NIA	EJEMPLO SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
<p>NIA</p> <p>Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis</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 una entidad que no es una entidad cotizada 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 600). • Los estados financieros son 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 incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a 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). • Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa por parte del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. 	<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 600. • 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 incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades. • 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). • Entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa por parte del auditor en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual.

<ul style="list-style-type: none"> • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y no ha decidido hacerlo por otro motivo. • 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"> • 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 riesgos más significativos, distintos de los que motivaron la salvedad. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, 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.
--	--

<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 financieros⁵</p> <p>Opinión con salvedades</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 a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, 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>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...] [Destinatario correspondiente⁵]:</p> <p>Opinión con salvedades</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, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 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>
--	---

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el estado de situación financiera en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Los registros de la Sociedad indican que, si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en el estado del resultado global del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el estado de situación financiera se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con esas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Párrafo de énfasis – Efectos de un incendio

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el balance en xxx. Los administradores no han actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los han registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera aplicable. Los registros de la Sociedad indican que, si los administradores hubieran actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el balance se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

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 con salvedades.

Párrafo de énfasis

Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

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.

<p>Otra información [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]</p> <p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros²</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 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 1 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</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>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 <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: Informe de gestión</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]</p> <p>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales³</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</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>⁵ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>⁵ 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 o reglamentarios”.</p>	
<p>⁶ 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.</p>	<p>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.</p>

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 23 de diciembre de 2016)*

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.

La traducción de esta NIA 720 es una versión provisional que está pendiente de su aprobación final y publicación por la IFAC.

Introducción

Alcance de esta NIA

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

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.

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.

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 200¹. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en 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 incorrec-

¹ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

ciones 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 aplicables² (*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 la 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.

En relación con lo dispuesto en los apartados 8 y 9, en lo que respecta al informe de gestión deben tenerse en consideración los requerimientos del artículo 5.1f) de la LAC a los que se refiere la nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma, párrafo tercero.

Fecha de entrada en vigor

10. *Apartado suprimido.*

Objetivos

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;

² Nota al pie suprimida

- (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 y
- (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 requerimientos del artículo 5.1f) de la LAC a los que se refiere la nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma, párrafo tercero.

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 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 a partir del conocimiento y comprensión de la entidad auditada y su entorno, así como de la evidencia obtenida durante la auditoría.

- (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 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 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 a incorrecciones materiales en el 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 requerimientos del artículo 5.1f) de la LAC a los que se refiere la nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

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, a efectos de dar cumplimiento a los requerimientos contenidos en el artículo 5.1f) de la LAC, deben tenerse en consideración 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 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)

Quando la otra información consista únicamente en el informe de gestión, el término adecuado será el de “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 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;

En relación con el informe de gestión, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, los administradores son responsables de formular las cuentas anuales y el informe de gestión.

Asimismo, debe tenerse en consideración que, de conformidad con lo establecido en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores y el artículo 8 del Real Decreto 1362/2007 de 19 de octubre, el 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 incluirá la declaración de responsabilidad sobre su contenido que deberá ser firmada por los administradores.

- (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 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 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 requerimientos del artículo 5.1f) de la LAC a los que se refieren las notas aclaratorias al apartado de alcance y 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)³, 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 230⁴ 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 en la documentación de auditoría la documentación correspondiente a los procedimientos aplicados a efectos del cumplimiento de lo exigido por el artículo 5.1.f) de la LAC, de acuerdo con lo previsto en las notas aclaratorias al apartado de alcance y a los apartados 12 a 15 de esta norma.

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.

³ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

⁴ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11.

- 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 pudieran exigir 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.
- 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 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 financieros⁵. 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.

⁵ 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.

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.
 - 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 encargo⁶ 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 560⁷.
- A22. La NIA 580⁸ 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 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)

- A23. De conformidad con la NIA 200⁹, 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.

⁶ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A23.

⁷ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*.

⁸ NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

⁹ NIA 200, apartado 15.

A24. De conformidad con la NIA 220¹⁰, 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.

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))

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).

¹⁰ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 15(a).

- 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))

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)¹¹. 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;

¹¹ 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.

- (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.
- 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 del 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*).¹² 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
 - 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:

¹² Nota al pie suprimida.

- 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 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 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).

A efectos de lo dispuesto en este apartado sobre la continuidad del encargo, se ha de tener en cuenta, en lo relativo a la renuncia al encargo, lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

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 auditor¹³.
 - 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 financieros¹⁴.
 - La responsabilidad que tiene el auditor en relación con los hechos posteriores al cierre¹⁵.

¹³ NIA 315 (Revisada), apartados 11, 31. y A1.

¹⁴ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

¹⁵ NIA 560, apartados 10 y 14.

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.

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 el artículo 5.1f) de 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 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.

Anexo 2

(Ref: Apartados 21–22, A53)

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 concurran. 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, 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 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 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	Ejemplo 2: (<i>suprimido</i>)

<p>material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.</p>	
<p>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.</p>	<p>Ejemplo 3: <i>(suprimido)</i></p>
<p>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.</p>	<p>Ejemplo 4: <i>(suprimido)</i></p>
<p>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.</p>	<p>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.</p>
<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 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.</p>
<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 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.</p>
	<p>Ejemplo 8: Denegación de opinión sobre las cuentas anuales 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.</p>

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 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. • 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. 	<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, 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. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701³. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste en el informe de gestión y el documento XX, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.

<ul style="list-style-type: none"> • 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"> • 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>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>
--	--

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel 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 las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

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 *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros 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.

Cuestiones clave de la auditoría⁵

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.

[*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 dirección⁶ es responsable de la otra información. La otra

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.

Cuestiones clave de la auditoría⁵

[*Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada*⁹ – véase *Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)*].

Otra información

La otra información comprende el informe de gestión del ejercicio 20x1 y [xxx]⁷ cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁶ de la Sociedad, y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

información comprende la [información incluida en el informe X,⁷ pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

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.

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.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁸

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].¹⁰]

[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]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto al informe de gestión consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación 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, no tenemos nada que informar respecto a XXX y 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.

Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales⁸

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

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

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]

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 “riesgos más significativos considerados en 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).	

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

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Otra información: Informe de gestión

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.

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

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales³

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

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

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]

	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.

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. 	<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.

<ul style="list-style-type: none"> • 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. 	<ul style="list-style-type: none"> • 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>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</p>
--	---

Cuestiones clave de la auditoría⁴

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.

[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 ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

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.

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. Como describimos a continuación, hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información.

[Descripción de la incorrección material en la otra información]

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 auditoría⁴

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Otra información: Informe de gestión

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.

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

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, 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.

[Descripción de la incorrección material en el informe de gestión]

<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 1 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 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>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales⁷</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</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 riesgos más significativos considerados en 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 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. 	<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

<ul style="list-style-type: none"> • 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 una partida material de 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>determina que no ha de comunicar otros 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</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</p>
--	---

asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la 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.

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 *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* 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.

Cuestiones clave de la auditoría⁴

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 *Fundamento de la opinión con salvedades*, 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].

asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está 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.

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 consolidadas* de nuestro informe.

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.

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

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 de *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.”

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 con salvedades*, 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.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).⁸]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase

Otra información: Informe de gestión consolidado

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.

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 y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad consiste en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión 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, 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.

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, 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.

Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas⁷

[Informe de conformidad con la NIA-ES 705 (Revisada)⁸ – véase Ejemplo 4 de la NIA-ES 705 (Revisada).]

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

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) –

<p><i>Ejemplo 2 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>.⁹]</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><i>véase Ejemplo 4 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 caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</i></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 600-ES, <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 570-ES (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>⁴ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</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>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.</p>	<p>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.</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
<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 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 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 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.

<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. 	<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 consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (<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>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, 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>
--	--

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

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.

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 *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* 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).

Cuestiones clave de la auditoría⁴

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 *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave

Fundamento de la opinión desfavorable

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.

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 consolidadas* de nuestro informe.

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.

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

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 de *Fundamento de la opinión desfavorable* hemos determinado que no existen

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.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*⁸ – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

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 y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad consiste en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión 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 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 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>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.</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 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. • 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.

	<ul style="list-style-type: none"> • 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>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>

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presentamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de 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>

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805

CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO

NIA-ES 805 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 del RAC quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Norma los trabajos de revisión sobre “elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero”, por lo que se han suprimido a lo largo del texto las menciones correspondientes sin que se identifiquen expresamente como tales)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1-3
Alcance de esta NIA.....	4
Fecha de entrada en vigor.....	5
Objetivo	
Definiciones	6
Requerimientos	
Consideraciones para la aceptación del encargo	7-9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	10
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	11-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA.....	A1-A4
Consideraciones para la aceptación del encargo	A5-A9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	A10-A15
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	A16-A28
Anexo 1: Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.	<i>Anexo suprimido</i>
Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero*, 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.”

La traducción de esta NIA 805 es una versión provisional que está pendiente de su aprobación final y publicación por la IFAC.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero¹. (Ref: Apartados A1–A4).
2. Esta NIA no es de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo (véase la NIA 600²).
3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

4. *Apartado suprimido.*

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en la auditoría de un solo estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:
 - (a) la aceptación del encargo;
 - (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y
 - (c) la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero.

Definiciones

6. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) *Apartado suprimido.*
 - (b) "Normas Internacionales de Información Financiera" se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad; y
 - (c) Un solo estado financiero comprende la correspondiente información a revelar. (Ref: Apartado A2)

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA

7. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría³. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, dicho requerimiento es de aplicación independientemente de si el auditor también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, el auditor determinará si la auditoría de un solo estado financiero es factible, de conformidad con las NIA. (Ref: Apartados A5–A6)

Aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros⁴. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, incluirá de-

¹ Nota suprimida.

² NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

³ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 18.

⁴ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

terminar si la aplicación del marco de información financiera tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el estado financiero. (Ref: Apartado A7)

A los efectos de interpretación y aplicación de este apartado debe tenerse en cuenta que el marco normativo de información financiera aplicable en España se encuentra definido en el artículo 3.1 de la LAC. Asimismo, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 2.2 del RAC en relación con la definición de otros estados financieros o documentos contables.

Forma de la opinión

9. La NIA 210 requiere que los términos del encargo de auditoría acordados incluyan la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor⁵. En el caso de una auditoría de un solo estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A8–A9)

En relación con la forma de la opinión técnica sobre un solo estado financiero, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 4.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

10. La NIA 200 establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica⁶, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias⁷. En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A10–A15)

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada)⁸ (Ref: Apartados A16–A22)

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero

12. Si el auditor acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor expresará una opinión por separado para cada encargo.
13. El estado financiero auditado puede hacerse público a la vez que el conjunto completo de estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero no lo distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 15 y 16, el auditor también diferenciará la opinión sobre un solo estado financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

⁵ NIA 210, apartado 10(e).

⁶ NIA 200, apartado 2.

⁷ En el Apartado 13(f) de la NIA 200 se explica que el término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

⁸ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente.

14. Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye:
- (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada);⁹
 - (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada);¹⁰
 - (c) una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada);¹¹
 - (d) comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701¹²; o
 - (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)¹³,

el auditor considerará las implicaciones que, en su caso, tienen estas cuestiones en la auditoría de un solo estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. (Ref: Apartados A23–A27).

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

15. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, la NIA 705 (Revisada) no permite al auditor la inclusión en el mismo informe de auditoría de una opinión no modificada sobre un solo estado financiero que forme parte de dichos estados financieros¹⁴. Esto se debe a que una opinión no modificada sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto. (Ref: Apartado A28)

16. *Apartado suprimido.*

17. El auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión. Esto se debe a que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1, 6(c))

- A1. En la NIA 200 se define el término “información financiera histórica” como información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores¹⁵.

⁹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

¹⁰ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

¹¹ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 22(d).

¹² NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13.

¹³ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 22 e) (ii).

¹⁴ NIA 705 (Revisada), apartado 15.

¹⁵ NIA 200, apartado 13(g).

- A2. En la NIA 200 se define el término “estados financieros” como una “presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente, o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo del estado financiero o en las notas o incluida a través de referencia cruzada¹⁶. Como se indica en el apartado 6(c), la referencia a un solo estado financiero incluye la correspondiente información a revelar.
- A3. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros¹⁷. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, tal como un solo estado financiero, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. Esta NIA sirve de ayuda a este respecto (en el anexo 1 se proporcionan ejemplos de dicha otra información financiera histórica).
- A4. *Apartado suprimido*¹⁸.

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

- A5. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También, exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA, salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concorra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento¹⁹.
- A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables. En el caso de una auditoría de un estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570 (Revisada) sean aplicables a las circunstancias de la auditoría, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere. Si el auditor concluye que es posible que no sea factible la auditoría de un solo estado financiero, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

- A7. Un solo estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable, que esté basado en un marco de información financiera establecido por una organización emisora de normas autorizada o reconocida que emite normas para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable puede implicar considerar si dicho marco incluye todos los requerimientos del marco sobre el que se basa que sean aplicables para la presentación de un solo estado financiero que proporcione la información a revelar adecuada.

¹⁶ NIA 200, apartado 13 (f).

¹⁷ NIA 200, apartado 2.

¹⁸ *Nota suprimida.*

¹⁹ NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23.

Véase nota aclaratoria al apartado 8 de esta Norma.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

A8. La forma de la opinión que exprese el auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables²⁰. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)²¹:

- (a) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, en la opinión del auditor, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases que se indican a continuación:
 - (i) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (ii) los estados financieros, expresan la imagen fiel de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; y
- (b) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, en la opinión del auditor se manifestará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

A9. En el caso de un solo estado financiero, el marco de información financiera puede no abordar, de forma explícita, la presentación del estado financiero. Este puede ser el caso, cuando el marco de información financiera aplicable esté basado en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En consecuencia, el auditor considera si la forma prevista de la opinión es adecuada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable. Entre los factores que pueden afectar a la consideración del auditor sobre la utilización de las frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” o “expresa la imagen fiel”, se incluyen los siguientes:

- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de estados financieros.
- Si un solo estado financiero:
 - Cumplirá, totalmente, cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho estado financiero en particular, y si la presentación del estado financiero incluye las correspondientes información a revelar.

Véase nota aclaratoria al apartado 8 de esta Norma.

- Proporcionará información a revelar adicional a la que el marco requiere específicamente o, en circunstancias excepcionales, no cumplirá un requerimiento del marco, en el caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

La decisión del auditor con respecto a la forma prevista de la opinión es una cuestión de juicio profesional. Puede verse afectada por el hecho de que sea o no generalmente aceptada en esa determinada jurisdicción la utilización de las frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” o “expresa la imagen fiel”, en la opinión del auditor sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con un marco de imagen fiel.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 10)

A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA, tales como la NIA 240,²² la NIA 550²³ y la NIA

²⁰ NIA 200, apartado 8.

²¹ NIA 700 (Revisada), apartados 25–26.

²² NIA 240, *Responsabilidades del auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros*.

²³ NIA 550, *Partes vinculadas*.

570 (Revisada). Esto se debe a que podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.

- A11. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones²⁴. La NIA 260 (Revisada) establece que, en algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia²⁵. Cuando la entidad prepara, además, un conjunto completo de estados financieros, la persona o personas responsables de supervisar la preparación de un solo estado financiero pueden no ser los mismos que los responsables del gobierno de la entidad encargados de supervisar la preparación del conjunto completo de estados financieros.
- A12. Asimismo, las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a la auditoría de un solo estado financiero²⁶, han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de estados financieros se sustituyen por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- A13. Las cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero (véase apartado 14). Cuando se planifique y se realice la auditoría de un solo estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor puede utilizar para la auditoría del estado financiero, la evidencia de auditoría obtenida en la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. No obstante, las NIA requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría del estado financiero para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre el estado financiero.
- A14. Los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros, y muchos de los elementos específicos de dichos estados financieros, incluidas la información a revelar, están interrelacionados. En consecuencia, cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero, es posible que el auditor no pueda considerar, de manera aislada, el estado financiero. En consecuencia, el auditor, para alcanzar el objetivo de la auditoría, puede necesitar aplicar procedimientos en relación con los elementos interrelacionados.
- A15. Asimismo, la importancia relativa determinada para un solo estado financiero puede ser inferior a la importancia relativa determinada para el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Esto afectará a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría, así como a la evaluación de las incorrecciones no corregidas.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

- A16. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor, al formarse una opinión, evalúe si los estados financieros proporcionan la información adecuada para permitir a los usuarios a quienes se destina el informe, entender el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en los estados financieros²⁷. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, es importante que el estado financiero teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, revele la información que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información contenida en el estado financiero, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero.
- A17. En el anexo 2 se muestran ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada), la NIA 570 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada)).

²⁴ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, Apartado 11.

²⁵ NIA 260 (Revisada), apartados 10(b), 13, A1 (tercer punto), A2 y A8.

²⁶ NIA 200, apartado 2.

²⁷ NIA 700 (Revisada), apartado 13(a).

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se informa sobre un solo estado financiero

A18. En el apartado 11 de esta NIA se explica que el auditor está obligado a aplicar los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA, adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A19-A21 siguientes.

Empresa en funcionamiento

A19. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de un solo estado financiero, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades de la dirección²⁸ con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor²⁹ en el informe de auditoría también puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada) según las circunstancias del encargo.

Cuestiones clave de la auditoría

A20. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 en el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas³⁰. En el caso de auditorías de un solo estado financiero, la NIA 701 solo es aplicable cuando la comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre dichos estados financieros viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o si el auditor decide, por algún otro motivo, comunicar cuestiones clave de la auditoría. Cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero, la NIA 701 se aplica íntegramente³¹.

La referencia a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales”, se entenderá realizada, con carácter general, a las “cuentas anuales”, “cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”.

Las referencias a “entidades cotizadas” se entenderán realizadas a “entidades de interés público” definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

En virtud del artículo 4.2 de la LAC por remisión al artículo 5.1c) se exige que en el informe de auditoría se incluya la descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales (incluidas las debidas a fraude), un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos. La aplicación de la NIA-ES 701 permite dar cumplimiento al contenido de este artículo.

Otra información

A21. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información. En el contexto de esta NIA, los informes que contienen o acompañan a un solo estado financiero—cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información acerca de cuestiones que se presentan en el estado financiero—se han de considerar informes anuales a efectos de la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor determina que la entidad tiene previsto emitir uno de estos informes, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) son aplicables a la auditoría del estado financiero.

Nombre del socio del encargo

A22. El requerimiento de la NIA 700 (Revisada) de que se incluya el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría también se aplica a las auditorías de un solo estado de entidades cotizadas.³² El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre un solo estado financiero de entidades distintas de las entidades cotizadas.

²⁸ Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48.

²⁹ Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

³⁰ NIA 700 (Revisada), apartado 30.

³¹ NIA 700 (Revisada), apartado 31.

³² Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A61 - A63.

En España, de acuerdo con los artículos 5.3 y 35 de la LAC, la inclusión del nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe es obligatoria en todos los informes de auditoría.

Informe sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad y sobre un solo estado financiero (Ref: Apartado 14)

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría del estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente

A23. El apartado 14 requiere que el auditor tenga en cuenta las implicaciones que, en su caso, tienen determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros en la auditoría del estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. Considerar si una cuestión incluida en el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros es relevante en el contexto de un encargo para informar sobre un solo estado financiero conlleva la aplicación del juicio profesional.

A24. Entre los factores que pueden ser relevantes al considerar dichas implicaciones están:

- la naturaleza de la cuestión o de las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros y el grado en que se relacionan con lo que se incluye en el estado financiero.
- la generalización de la cuestión o las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.
- la naturaleza y la extensión de las diferencias entre los marcos de información financiera aplicables.
- la extensión de la diferencia entre el periodo o los periodos cubiertos por el conjunto completo de estados financieros en comparación con el o los periodos o fechas del estado financiero.
- el tiempo transcurrido desde la fecha del informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

A25. Por ejemplo, en el caso en el que hay una salvedad en la opinión del auditor en relación con cuentas a cobrar en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros, y el estado financiero incluye cuentas a cobrar, es probable que haya implicaciones en la auditoría. Por el contrario, si la salvedad en la opinión del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros está relacionada con la clasificación de pasivos a largo plazo, es menos probable que haya implicaciones en una auditoría de un solo estado financiero que sea el estado de resultados.

A26. Las cuestiones clave de la auditoría que se comunican en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero. La información que se incluye en la sección Cuestiones clave de la auditoría sobre el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría del conjunto completo de estados financieros puede ser útil para el auditor al determinar el modo de tratar la cuestión cuando es relevante para la auditoría del estado financiero.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

A27. Incluso cuando determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros no tienen implicaciones en la auditoría, o en el informe de auditoría, sobre un solo estado financiero, el auditor puede considerar adecuado referirse a la cuestión o las cuestiones, en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre el estado financiero (véase la NIA 706 (Revisada))³³. Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero a una sección de Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad (Ref: Apartado 15)

A28. *Apartado suprimido*³⁴.

³³ NIA 706 (Revisada), apartados 10 -11.

³⁴ Nota suprimida.

Anexo 1

(Ref: Apartado A3)

Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

Anexo suprimido

Anexo 2

(Ref: Apartado A17)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero.

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 informe. 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 la auditoría de cuentas en vigor en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente un ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre el balance en el ejemplo 1.
- Por ello, figura a doble columna: en la primera, el ejemplo 1 de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Se han suprimido los ejemplos 2 y 3 de la NIA al tratarse de circunstancias que no resultan de aplicación en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene 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 del citado ejemplo de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y las circunstancias que concurran. 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.
- El título del informe en estos casos se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría independiente de ...estado financiero...”.

Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VI- GENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un balance formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 3.1 de la LAC y 2.2 del RAC.
Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	<i>(suprimido)</i>
Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).	<i>(suprimido)</i>

Ejemplo 1:

Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	Informe de auditoría sobre un balance de una entidad que no es de interés público formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 3.1 de la LAC y 2.2 del RAC.
<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 balance de situación (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad cotizada • El balance de situación ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable para la preparación de un balance de situación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que re- 	<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 balance (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad de interés público. • El balance ha sido formulado por el órgano de administración de la entidad de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación en la preparación de un balance. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de adminis-

<p>coge la NIA 210, en relación con los estados financieros.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. • El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” en la opinión del auditor. • 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 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). La información revelada en el estado financiero sobre la incertidumbre material es adecuada. • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del balance de situación. • El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables). • Los responsables de la supervisión del estado financiero son distintos de los responsables de la preparación del estado financiero. • Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información. 	<p>tración que recoge la NIA-ES 210, en relación con el balance.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. • Los requerimientos de ética, 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 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). La información revelada en el balance sobre la incertidumbre material es adecuada. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 de la LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos adicionales como riesgos más significativos de la auditoría en el contexto de la auditoría del balance. • El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA-ES 720 (Revisada) no son aplicables). • Los responsables de la supervisión del estado financiero son los mismos que los responsables de la preparación del estado financiero. • Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
---	---

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado el balance de situación de la sociedad ABC (la Sociedad), a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado financiero que incluyen un resumen de las políticas contables significativas un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente “el estado financiero”).

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X, aplicables a la preparación de un estado financiero de este tipo.[La sección Opinión se sitúa en primer lugar, tal y como lo requiere la NIA 700 (Revisada)]

Fundamento de la opinión

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 *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 del estado financiero que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía

INFORME DE AUDITORÍA DE BALANCE EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente ¹]:

Opinión

Hemos auditado el Balance de ABC, S.A. (la Sociedad), a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del mismo que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente “el Balance”).

En nuestra opinión, el Balance adjunto expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la preparación de un estado financiero de este tipo (que se identifica en la nota X de las notas explicativas adjuntas) 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 del balance* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del balance 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.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 del Balance que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a

a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el estado financiero³⁵

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con las disposiciones del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable a la preparación de un estado financiero de este tipo, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de un estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del estado financiero, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

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 lo descrito en la sección *Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

Responsabilidad de los administradores en relación con el Balance²

Los administradores son responsables de formular el Balance de forma que exprese la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad para la preparación de un estado financiero de este tipo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de un Balance libre de incorrección material, debida a fraude o error.

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

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA 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 el estado financiero.

(*) Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, 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 el estado financiero, 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 sociedad³⁶.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del Balance

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el Balance en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría 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 el Balance.

(*) 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 el Balance, 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 entidad⁴.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incerti-

<p>en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros 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, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero y de sus notas explicativas, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel. <p>Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p>dumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en el Balance 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, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del Balance y de sus notas explicativas, y si el Balance representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel. <p>Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.</p> <p>Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría del Balance del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.</p> <p>Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.</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 De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>

<p>³⁵ 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.</p>	<p>² El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación del balance considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>El apartado 40(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo</p>	<p>De acuerdo con el apartado 40(b) de la NIA 700 (Revisada) el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo</p>
<p>³⁶ Nota suprimida.</p>	

Ejemplo 2: *suprimido.*

Ejemplo 3: *suprimido.*