



Resolución de 16 de octubre de 2025, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales.

Mediante Resolución de 11 de abril de 2024, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicó, entre otras, la actualización de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), entre las que se encontraban la NIA-ES 510 *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, NIA-ES 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, NIA-ES 600 (Revisada) *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, NIA-ES 705 (Revisada) *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 706 (Revisada) *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 710 *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos* y la NIA-ES 720 (Revisada) *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*. Esta fue la culminación de un proyecto acometido por el ICAC, junto con las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, de actualización de las NIA-ES, las Normas de Control de Calidad Interno, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2 para su aplicación en España (NIGC 1-ES y NIGC 2- ES) y el Glosario de Términos publicados por el ICAC hasta la fecha a través de sus Resoluciones.

Posteriormente, por Resolución de 17 de julio de 2025, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría NIA-ES 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, y NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, modificadas con el objeto de incorporar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España los cambios de alcance limitado realizados por el Consejo Emisor de Normas Internacionales de Auditoría (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) 260 (Revisada) y 700 (Revisada) como resultado de las

presidencia@icac.gob.es

C/ HUERTAS, 26
28014 MADRID
TEL.: 91 389 56 00
www.icac.gob.es

CSV : GEN-7fae-e6b9-c290-bf07-9ba0-8a60-c56c-696a

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : <https://run.gob.es/hsbIF8yLcR>

FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 16/10/2025 14:25 | Sin acción específica





revisiones del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants – IESBA) (Código de Ética del IESBA) que exigen a un auditor que revele públicamente que ha aplicado los requerimientos de independencia para entidades consideradas de interés público, cuando la normativa de la jurisdicción así lo exija.

Mediante la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, se modificó la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) para transponer lo establecido en el artículo 48 *ter* de la Directiva (UE) 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, introducido por la Directiva (UE) 2021/2101 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de noviembre de 2021. Esta modificación consistió en introducir, en una nueva disposición adicional undécima de la LAC, la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga por parte de determinadas empresas y sucursales, de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2024. Así mismo, en cumplimiento del mandato establecido en el artículo 48 *septies* de la citada Directiva (UE) 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, se dio nueva redacción a la letra g) del artículo 5.1 de la LAC, para introducir como contenido mínimo del informe de auditoría de las cuentas anuales una declaración de si la entidad auditada estaba obligada a presentar, en el ejercicio previo al auditado, el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la mencionada ley, y si lo estaba, una declaración de que la entidad publicó el informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.

En consecuencia, por una parte, resulta necesario modificar la NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, dado que en el informe de auditoría de cuentas anuales debe incluirse un apartado sobre la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, en





los términos que requiere el mencionado artículo 5.1.g) de la LAC, que debe figurar como apartado separado dentro de la sección del informe de auditoría de cuentas anuales titulada “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”. En este sentido, se modifica la nota aclaratoria del apartado 43 de la citada norma, incluyendo un nuevo apartado a este respecto, titulado “Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga”. En coherencia con lo anterior, resulta necesario modificar los ejemplos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España 1, 2 y 3 de dicha norma para incluir en las circunstancias de los modelos de informe situaciones en las que la entidad auditada estaba obligada a presentar, en el ejercicio previo al auditado, el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC y en las que no estaba obligada a presentar este informe. Así mismo, en los ejemplos 1 y 2, añadir, dentro de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, el apartado “Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga” con el contenido que se establece en atención a las circunstancias señaladas. Por lo que se refiere al ejemplo 3 (referido a entidades que no son de interés público), introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”; añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” y en esta sección el apartado “Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga” con el contenido que se establece en atención a las circunstancias señaladas.

Por otra parte, resulta necesario, por el mismo motivo y por concordancia entre normas, modificar, en el mismo sentido expuesto, la estructura y contenido de los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en el resto de NIA-ES relativas a la auditoría de estados financieros relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales. En concreto, se modifican los ejemplos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España que se presentan en los Anexos de las NIA-ES 510 *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, NIA-ES 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, NIA-ES 600 (Revisada) *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, NIA-ES 705 (Revisada) *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*,





NIA-ES 706 (Revisada) *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 710 *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos* y NIA-ES 720 (Revisada) *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España han presentado ante este Instituto la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría NIA-ES 510, NIA-ES 570 (Revisada), NIA-ES 600 (Revisada), NIA-ES 700 (Revisada), NIA-ES 705 (Revisada), NIA-ES 706 (Revisada), NIA-ES 710 y NIA-ES 720 (Revisada), para su tramitación y sometimiento a información pública, durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente al de publicación de esta Resolución de publicación, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 del RLAC.

Por todo ello, analizados los textos presentados por el Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría, y previo examen por el Comité de Auditoría de Cuentas, la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 del RLAC,

RESUELVE

Primero.- Trámite de información pública y publicación.

Someter al trámite de información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría NIA-ES 510 *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, NIA-ES 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, NIA-ES 600 (Revisada) *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, NIA-ES 705 (Revisada) *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 706 (Revisada) *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 710 *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos* y NIA-ES 720 (Revisada) *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*. Se incorpora a la presente Resolución en el Anexo I, la NIA-ES 700 (Revisada) modificada, y en el Anexo II, una





relación de las modificaciones que afectan al resto de NIA-ES ya relacionadas a las que se refiere esta Resolución.

Y, a estos efectos, ordenar su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.gob.es, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.1 del RLAC.

Segundo.- Periodo de información pública.

Durante el plazo de dos meses, a computar a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado, se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas - Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España -, las alegaciones que se consideren oportunas a la modificación de las Normas objeto de esta Resolución, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de las referidas Normas Técnicas de Auditoría, en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.gob.es - y en la sede de las citadas Corporaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 del RLAC.

Madrid, 16 de octubre de 2025. – El presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Santiago Durán Domínguez.





Anexo I

Norma Internacional de Auditoría 700 (Revisada)

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

NIA-ES 700 (Revisada)

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 _de _de 2025)

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	20-52
Información adicional presentada junto con los estados financieros	53-54
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1-A3
Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros	A4
La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible	A5
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros	A6
Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel	A7-A9
Descripción del marco de información financiera aplicable	A10-A15
Tipo de opinión	A16-A17
Informe de auditoría	A18-A77
Información adicional presentada junto con los estados financieros	A78-A84
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros	

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS 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”, “NIGC 1-ES” y “NIGC 2-ES” 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 y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. 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 (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). 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 Gestión de la 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. *(Frase suprimida)*⁴. La NIA 805 (Revisada)⁵ trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero *(frase suprimida)*. Esta NIA también es aplicable a las auditorías en las que es aplicable *(frase suprimida)* la NIA 805(Revisada).
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)*.

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 *(Nota al pie suprimida)*.

⁵ NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero y de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero*.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de _ de _ de 2025, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma compilada será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

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.

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) anteriores⁶.

⁶ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13(a).

- (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 aplicable⁷.
8. “Estados financieros” en esta NIA se refiere a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales⁸. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, 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.
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 (IASB), (*frase 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^{9,10}.
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 adecuada¹¹;
 - (b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada¹²; 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)

⁷ 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.

⁸ El apartado 13(f) de la NIA 200 establece el contenido de los estados financieros.

⁹ NIA 200, apartado 11.

¹⁰ 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.

¹¹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26.

¹² NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
- (a) los estados financieros revelan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref: Apartado A4)
 - (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
 - (c) las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar realizadas por la dirección son razonables;
 - (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:
 - La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
 - La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref: Apartado A5)
 - (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 A6)
 - (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: (Ref: Apartados A7-A9)
- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
 - (b) si los estados financieros presentan las transacciones y los hechos subyacentes de 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.
--

15. El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A10-A15)

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:

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- (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 A16)
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 A17)

Informe de auditoría

20. El informe de auditoría será escrito. (Ref: Apartados A18-A19)

Informe de auditoría (frase suprimida)

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: Apartado A20)

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 A21)

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:

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- (a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
 - (b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;
 - (c) identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;
 - (d) remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y
 - (e) especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros. (Ref: Apartados A22-A23)
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:
- (a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A24-A31)

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 A26-A31)
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 (IASB), (*frase 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 A32)
- (a) manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref: Apartado A33)

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.
 - (i) La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables (*frase suprimida*). (Ref: Apartados A34-A35, A37-A38)
 - (ii) (*Frase suprimida*)

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán 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, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

Adicionalmente, la declaración prevista en el apartado c)(i) 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)¹³.

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 A41-A43)

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

¹³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 21-23.

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

32. Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada)¹⁴

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

33. 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 A45)
34. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con: (Ref: Apartados A46-A49)
- (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 funcionamiento¹⁵ 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 A49)

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.

35. 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 34. En este caso, el título de la sección se referirá también a “los responsables

¹⁴ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

¹⁵ NIA 570 (Revisada), apartado 2.

del gobierno de la entidad" o al término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta (Ref: Apartado A50)

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.

36. 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.

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

37. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros".
38. Esta sección del informe de auditoría: (Ref: Apartado A51)
- (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 A52)
 - (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 financieros¹⁶; o
 - (ii) proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A53)

¹⁶ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2.

39. La sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”, además: (Ref: Apartado A51)
- (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. *(Frase suprimida)*.
 - (iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
 - (iv) Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.
 - (v) Cuando los estados financieros se 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 600 (Revisada)¹⁷, describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:
- (i) las responsabilidades del auditor son planificar y ejecutar la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio dentro del grupo como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - (ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado para los fines de la auditoría del grupo; y
 - (iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor¹⁸.
40. La sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros” del informe de auditoría, también: (Ref: Apartado A51)
- (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 medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas; 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 A54)

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.

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

41. La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por los apartados 39-40 será incluida: (Ref: Apartado A55)
- (a) en el cuerpo del informe de auditoría;

¹⁷ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

¹⁸ NIA 600 (Revisada), apartado 53.

(b) en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo; o (Ref: Apartado A56)

(c) (frase *suprimida*).

42. (Apartado *suprimido*).

Otras responsabilidades de información

43. 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 A59-A61)

Sin perjuicio de lo que las disposiciones legales puedan establecer para cualquier tipo de entidad, en la sección de "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" se deberán incluir, al menos, los siguientes apartados, según corresponda:

a) "Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga", en el caso de auditoría de cuentas anuales. De acuerdo con lo indicado en el artículo 5.1.g) de la LAC, se incluirá una declaración de si la entidad auditada estaba obligada a presentar, en el ejercicio previo al auditado, el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC. Además, en caso de que estuviera obligada, una declaración de que la entidad publicó el informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. El trabajo del auditor en ningún caso incluirá comprobar si el citado informe se ha preparado de acuerdo con la normativa de aplicación.

b) "Formato electrónico único europeo", en el caso de auditoría sobre cuentas anuales de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea, las cuales deben elaborar y presentar el informe financiero anual en formato electrónico único europeo, el auditor deberá informar de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el formato electrónico único europeo (FEUE).

c) "Informe adicional para la comisión de auditoría", en el caso de auditoría sobre cuenta anuales de entidades de interés público, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2 e) del Reglamento (UE) n.º 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.

d) "Periodo de contratación", en el caso de auditoría de entidades de interés público, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2 b) del Reglamento (UE) n.º 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.

e) “Servicios prestados”, en el caso de auditoría de entidades de interés público, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2.g) del Reglamento (UE) n.º 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.

44. 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 A61)
45. Si el informe de auditoría contiene una sección separada que trata de las otras responsabilidades de información, los requerimientos de los apartados 21-40 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 A61)

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 21-40 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

46. El nombre del socio del encargo se incluirá en el informe de auditoría sobre estados financieros 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 A62-A64)

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

47. El informe de auditoría estará firmado. (Ref: Apartados A65-A66)

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

48. 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

49. 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 A67-A70)
- (a) todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados; y
 - (b) 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

50. *(Apartado suprimido)*¹⁹.

Este apartado ha sido suprimido para evitar posibles confusiones del usuario, ya que el propio proceso de adaptación de la NIA 700 (Revisada) 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.

51. *(Apartado suprimido).*
52. *(Apartado suprimido).*

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados A79-A85)

53. 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.
54. 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

¹⁹ *(Nota al pie suprimida).*

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.²⁰ 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 (Revisada) trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables²¹. 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.

Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros (Ref: Apartado 13(a))

- A4. Al evaluar si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables elegidas y aplicadas, el auditor tiene en cuenta cuestiones como:
- si se ha revelado toda la información relativa a las políticas contables significativas requerida por el marco de información financiera aplicable,
 - si es relevante la información sobre las políticas contables significativas que se ha revelado y, en consecuencia, si refleja el modo en que se han aplicado los criterios de reconocimiento, medida y presentación del marco de información financiera aplicable a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las circunstancias específicas de las operaciones de la entidad y de su entorno, y
 - la claridad con la que se han presentado las políticas contables significativas.

La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible (Ref: Apartado 13(d))

- A5. Evaluar la comprensibilidad de los estados financieros incluye considerar si:

²⁰ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, Anexo 2.

²¹ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 21.

- la información en los estados financieros se presenta de manera clara y concisa.
- la ubicación de información a revelar significativa la destaca debidamente (por ejemplo, cuando se percibe que información específica de la entidad tiene valor para los usuarios) y si la información revelada está referenciada adecuadamente, de un modo que no cree dificultades importantes a los usuarios para identificar información necesaria.

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

A6. 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. Evaluar si, a la vista del marco de información financiera aplicable, 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 incluye considerar cuestiones como:

- hasta qué punto la información de los estados financieros es relevante y específica teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad y
- si la información revelada es adecuada para facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de:
 - la naturaleza y extensión de los activos y pasivos potenciales de la entidad originados por transacciones o hechos que no cumplen los criterios de reconocimiento (o los criterios de baja en cuentas) establecidos por el marco de información financiera aplicable.
 - La naturaleza y extensión de los riesgos de incorrección material originados por transacciones y hechos.
 - Los métodos utilizados y las hipótesis y juicios aplicados, y los cambios a los mismos, que afecten a cantidades presentadas o reveladas de algún otro modo, incluidos los análisis de sensibilidad relevantes.

Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel (Ref: Apartado 14)

Véase nota aclaratoria al apartado 14 de esta Norma.
--

A7. Algunos marcos de información financiera reconocen explícita o implícitamente el concepto de presentación fiel²². Como se indica en el apartado 7(b) de esta NIA, un marco de imagen fiel²³ no sólo requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco sino que reconoce de forma explícita o implícita que puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco²⁴.

²² Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) indican que la presentación fiel requiere una representación fiel del efecto de las transacciones, otros hechos y condiciones de conformidad con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

²³ Véase la NIA 200, apartado 13 (a).

²⁴ Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

- A8. La evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel, tanto en lo que respecta a la presentación como a la información revelada, es una cuestión de juicio profesional. Esta evaluación tiene en cuenta cuestiones tales como los hechos y circunstancias de la entidad, incluidos los cambios a los mismos, sobre la base del conocimiento de la entidad por el auditor y la evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría. La evaluación también incluye la consideración, por ejemplo, de la información a revelar necesaria para lograr una presentación fiel originada por cuestiones que podrían ser materiales (es decir, las correcciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto), tales como el efecto de la evolución de requerimientos de información financiera o el cambio en el entorno económico.
- A9. La evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel puede incluir, por ejemplo, discusiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre sus opiniones sobre los motivos por los que se eligió una determinada presentación así como las alternativas que se podrían haber tenido en cuenta. Estas discusiones pueden incluir, por ejemplo:
- El grado de agregación o desagregación de las cantidades en los estados financieros y si la presentación de cantidades o de información a revelar oculta información útil o tiene como resultado información que induce a error.
 - La congruencia con la adecuada práctica sectorial, o si un incumplimiento es relevante debido a las circunstancias de la entidad y, en consecuencia, está justificado.

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

- A10. 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 aplicable²⁵. Dicha descripción informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.
- A11. 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.
- A12. 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

- A13. *(Apartado suprimido).*
- A14. *(Apartado suprimido).*
- A15. *(Apartado suprimido).*

²⁵ NIA 200, apartados A4-A5.

Tipo de opinión

- A16. 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. (Ref: Apartado 18)
- A17. 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 aceptable²⁶. (Ref: Apartado 19)

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

- A18. Un informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.
- A19. 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 21-49. 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 (frase suprimida)

Título (Ref: Apartado 21)

- A20. 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.

²⁶ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

Véase nota aclaratoria al apartado 21 de esta Norma.

Destinatario (Ref: Apartado 22)

- A21. 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

- A22. 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.
- A23. 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”

- A24. 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.

- A25. 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

- A26. 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.

- A27. 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

- A28. 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.

- A29. 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 reglamentarios²⁷.

A30. *(Apartado suprimido).*

A31. *(Apartado suprimido).*

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

- A32. 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.

²⁷ NIA 210, apartado 18.

- A33. 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 (Ref: Apartado 28(c))

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

- A34. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables incrementa la transparencia sobre dichos requerimientos en relación con el encargo de auditoría concreto. *(Frase suprimida)*²⁸.

A35. *(Apartado suprimido).*

A36. *(Apartado suprimido).*^{29,30}

- A37. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos de un encargo de auditoría también 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.

A38. *(Apartado suprimido).*

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

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

- A39. En el caso de auditorías de grupos para las 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 auditor del grupo. Esto es así porque, en una auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo³¹.

- A40. 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 *(frase suprimida)* de ética a los que esté sujeto el auditor 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 auditor 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 600 (Revisada)³² 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.

Cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 31)

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

²⁸ *(Nota al pie suprimida).*

²⁹ *(Nota al pie suprimida).*

³⁰ *(Nota al pie suprimida).*

³¹ NIA 600 (Revisada), apartados A56-A57, A66-A68.

³² NIA 600 (Revisada), apartados 25 y 27.

- A41. 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.
- A42. 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. *(Frase suprimida)*.

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.

- A43. 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.³³ 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 auditor³⁴. Cuando no se requiera de algún otro modo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, la NIA 210³⁵ 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

- A44. *(Apartado suprimido)*.

Responsabilidades en relación con los estados financieros (Ref: Apartados 33-34)

Véase nota aclaratoria al apartado 34 de esta Norma.

- A45. 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 NIA³⁶. 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

³³ NIA 210, apartados 9 y A22.

³⁴ NIA 210, apartado 10.

³⁵ NIA 210, apartado A25.

³⁶ NIA 200, apartado 13(j).

análisis sobre la diversidad de estructuras de gobierno según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate.

- A46. 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 34-35 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.
- A47. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde las responsabilidades de la dirección en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito³⁷. 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 34(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 34(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 34, 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 (*frase suprimida*)).
- A48. 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, las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 34 no los mencionan específicamente.
- A49. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 34(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 35)

- A50. 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 35 de esta NIA para reflejar adecuadamente las circunstancias concretas de la entidad. 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.

³⁷ NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii).

Véase nota aclaratoria al apartado 35 de esta Norma.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 37-40)

- A51. La descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 37-40 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 38(a))

- A52. 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 38(c))

- A53. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 38(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 40(c))

- A54. 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 40(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 2019); 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 41, 50(j))

- A55. Una forma de aligerar el contenido del informe de auditoría puede ser incluir la información requerida por los apartados 39-40 de esta NIA en un anexo del informe de auditoría (*frase 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 41(b), 50(j))

- A56. El apartado 41 permite al auditor incluir las manifestaciones requeridas por los apartados 39-40 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.

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 41(c), 42)

A57. *(Apartado suprimido).*

A58. *(Apartado suprimido).*

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartados 43-45)

Véase nota aclaratoria al apartado 43 de esta Norma.
--

A59. 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.

A60. 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.

A61. Los apartados 43-45 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 45 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 46)

Véase nota aclaratoria al apartado 46 de esta Norma.

A62. El objetivo de la firma de auditoría en la NIGC 1³⁸ es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad que proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que:

- la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
- los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Independientemente del objetivo de la NIGC 1, 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 sobre estados financieros de una entidad cotizada.

A63. 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.

A64. 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

³⁸ NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado 14.

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 47)

- A65. 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.
- A66. 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 49)

- A67. 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 560³⁹.
- A68. 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 y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.
- A69. 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 y la información a revelar que componen los estados financieros 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.
- A70. 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 y la información

³⁹ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10-17.

a revelar que componen los estados financieros 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 50)

Véase nota aclaratoria al apartado 50 de esta Norma.

A71. *(Apartado suprimido)*⁴⁰.

A72. *(Apartado suprimido)*.

Información requerida por la NIA 701 (Ref: Apartado 50(h))

A73. *(Apartado suprimido)*.

A74. *(Apartado suprimido)*.

A75. *(Apartado suprimido)*⁴¹.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A76. *(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 51)

Véase nota aclaratoria al apartado 51 de esta Norma.

A77. *(Apartado suprimido)*⁴².

A78. *(Apartado suprimido)*.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados 53-54)

A79. 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 información 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.

A80. El apartado 53 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:

⁴⁰ *(Nota al pie suprimida)*.

⁴¹ *(Nota al pie suprimida)*.

⁴² *(Nota al pie suprimida)*.

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- 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.
- A81. 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.
- A82. 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.
- A83. 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”.
- A84. 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 entremezclan con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.
- A85. El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada).

Anexo

(Ref: Apartado A19)

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 LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 (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 tipo de entidad de que se trate, 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.

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

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 referencia a material ubicado en la página web de una autoridad competente).	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 aplicable 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> .

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
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 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).
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • 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 (Revisada)). • 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 Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)</i>, del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), junto con los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción, y el auditor incluye una referencia a los dos. El Código de ética del IESBA y los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción incluyen requerimientos de independencia que son aplicables a auditorías de estados financieros de entidades que son entidades de interés público. También requieren que	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • 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 (Revisada). • 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).

el auditor revele públicamente que se aplicaron los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros de entidades de interés público. • 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 ella. • 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.	• 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. • 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, como son: ◦ Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ◦ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría.
---	---

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

	○ 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 financieros¹

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 el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades de interés público junto con los requerimientos de ética que son aplicables a

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...]¹:

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

las auditorías de los estados financieros de entidades de interés público en <i>[jurisdicción]</i>. También 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. <i>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].</i> Otra información [u otro título si es adecuado, como <i>Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente</i>] <i>[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].</i>	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. <i>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701, incluyendo, al menos:</i> <i>i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,</i> <i>ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y</i> <i>iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.</i> <i>Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].</i> Otra información: Informe de gestión <i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véanse Ejemplos 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)], considerando los aspectos de cada uno de ellos que mejor se adapten a las circunstancias.</i>
---	--

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros² La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF³ 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.	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 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.	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.

El apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta. 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, 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 Sociedad⁴. • 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 lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio	De acuerdo con el apartado 41(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. Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También: • Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno. • Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. • 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
---	---

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 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 medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas. Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del	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 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 relativos a 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 medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza. 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.
--	--

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, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente 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].

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

Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga

Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición.

En este sentido, la Sociedad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas. La Sociedad no publicó el citado informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.³

	Formato electrónico único europeo <i>(Incluir solo en el caso de entidades de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo -FEUE-). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).</i> 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 <i>(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:⁴</i>
--	---

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría 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]	[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]
--	--

	¹ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
¹ El subtítulo <i>Informe sobre la auditoría de los estados financieros</i> no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, <i>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</i>.	
² 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.	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. 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).
³ (Nota al pie suprimida).	
⁴ (Nota al pie suprimida).	
	³ Si la entidad hubiera publicado el citado informe una vez transcurrido el plazo legal de publicación, la redacción de este párrafo será: <i>En este sentido, la Sociedad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas. La Sociedad publicó el citado informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición a excepción del plazo contemplado en la misma.</i>
	⁴ Los otros servicios se detallarán a continuación o, en atención a su volumen, en un Anexo, incluyendo en el informe una referencia al mismo.

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
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 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).
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • 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 (Revisada)). • 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. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. Los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción incluyen requerimientos de independencia que son aplicables a las auditorías de estados financieros de entidades de interés público. También requieren que el auditor revele públicamente que se aplicaron los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros de entidades de interés público.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • 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 (Revisada)). • 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

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

• 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 ella. • 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.	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). • 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, como son: ◦ Comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además,
---	---

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

	comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ 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 consolidados⁵

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 los requerimientos de ética que son aplicables a auditorías de los estados financieros de entidades de interés público en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con

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

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...]⁵:

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

esos requerimientos. 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. <i>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].</i> Otra información [u otro título si es adecuado, como <i>Información distinta de los estados financieros consolidados y del informe de auditoría correspondiente</i>] <i>[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].</i>	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 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. <i>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701, incluyendo, al menos:</i> <i>i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,</i> <i>ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y</i> <i>iii) en su caso, observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.</i> <i>Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales consolidadas].</i> Otra información: Informe de gestión consolidado <i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véanse Ejemplos 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada, debiendo adaptarse a un supuesto de cuentas anuales consolidadas],</i>
--	--

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.

El apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

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

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.

De acuerdo con el apartado 41(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.

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

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.⁸ • 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 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 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 de auditoría 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. • Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio del grupo como base para la formación de una opinión sobre los estados financieros del grupo. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado para los fines	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 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 de auditoría 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. • Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio del grupo como base para la formación de una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.
---	--

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 medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

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, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente 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

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 relativos a 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 medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza.

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

Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga

Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de

<i>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].</i>	naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición. En este sentido, la sociedad dominante estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas y publicó el citado informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Formato electrónico único europeo <i>(Incluir solo en el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo -FEUE-). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).</i> 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
--	--

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría 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]	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 <i>(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)</i> Los servicios distintos de la auditoría de cuentas adicionales a los indicados en la memoria de las cuentas anuales consolidadas <i>(o, en su caso, en el informe de gestión consolidado)</i> prestados al Grupo han sido los siguientes:⁷ [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]
--	---

	⁵ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
⁵ El subtítulo <i>Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados</i> no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, <i>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</i>.	.
⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	⁶ 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. 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 RUE).

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

⁷ <i>(Nota al pie suprimida).</i>	
⁸ <i>(Nota al pie suprimida).</i>	
	⁷ Los otros servicios se detallarán a continuación o, en atención a su volumen, en un Anexo, incluyendo en el informe una referencia al mismo.

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
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.	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 aplicable en España. (Informe previsto en el artículo 5 de la LAC).
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • 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 (Revisada)). • 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	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • 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 (Revisada). • 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).

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

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 no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • 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.	• 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. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • 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. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...]⁸:

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

Otra información [u otro título si es adecuado, como <i>Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente</i>] <i>[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].</i> Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁹ La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF¹⁰ 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.	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. <i>[Descripción, de conformidad con la NIA-ES 701 de:</i> <i>i) los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,</i> <i>ii) un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y,</i> <i>iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos].</i> Otra información: Informe de gestión <i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1b) del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].</i> Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales⁹ 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
---	--

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. Una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de <i>[nombre del organismo]</i> en: <i>[enlace con la página web]</i>. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.	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 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 <i>[indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción]</i> es parte integrante de nuestro informe de auditoría. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga
--	---

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre]. <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> <i>[Dirección del auditor]</i> <i>[Fecha]</i>	Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición. En este sentido, la Sociedad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la citada disposición. <i>[Nombre y número de ROAC del auditor]</i> <i>[Firma del auditor]</i> <i>[Fecha del informe de auditoría]</i> <i>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]</i>
---	---

	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 De acuerdo con el apartado 41(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.
--	---

	Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También: • Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno. • Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. • 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
--	--

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

	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 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. 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. Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.
⁹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	⁸ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas. ⁹ 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.

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

¹⁰ <i>(Nota al pie suprimida).</i>	
---	--

Ejemplo 4: *(suprimido).*



Anexo II

Modificaciones que afectan a las NIA-ES 510, NIA-ES 570 (Revisada), NIA-ES 600 (Revisada), NIA-ES 705 (Revisada), NIA-ES 706 (Revisada), NIA-ES 710 y NIA-ES 720 (Revisada)



A. Modificaciones que afectan a la nota aclaratoria del apartado correspondiente a la fecha de entrada en vigor de las NIA-ES 510, NIA-ES 570 (Revisada), NIA-ES 600 (Revisada), NIA-ES 705 (Revisada), NIA-ES 706 (Revisada), NIA-ES 710 y NIA-ES 720 (Revisada).

Se modifica el texto de la nota aclaratoria del apartado correspondiente a la fecha de entrada en vigor, para que conste lo siguiente: *“De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de _ de diciembre_ de 2025, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refiera el estado financiero objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.”*

B. Modificaciones que afectan a los ejemplos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España que se presentan en los Anexos de las NIA-ES 510, NIA-ES 570 (Revisada), NIA-ES 600 (Revisada), NIA-ES 705 (Revisada), NIA-ES 706 (Revisada), NIA-ES 710 y NIA-ES 720 (Revisada).

Modificaciones que afectan al Anexo de la NIA-ES 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura.*

Se modifica el Ejemplo 1 de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:

- incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al*



impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”

- introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”.
- añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: “[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].”

Modificaciones que afectan al Anexo de la NIA-ES 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

1. Se modifican los Ejemplos 1 y 2 de informe de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:
 - eliminar la frase: “*en relación con las entidades de interés público*”, en la descripción de la circunstancia relativa a las otras responsabilidades de información del auditor.
 - añadir, en las circunstancias del modelo de informe, que entre las otras responsabilidades de información que tiene el auditor de cuentas, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, está el: “*Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.*”



2. Se modifica el Ejemplo 3 de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:

- incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”*
- introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”.
- añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: *“[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].”*

Modificaciones que afectan al Anexo 1 de la NIA-ES 600 (Revisada), Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).

- incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“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, que consisten en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición.*



En este ejemplo, la sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”

- introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales consolidadas”.
- añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” y en esta sección el apartado “Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga” con el siguiente contenido: *“Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición.*

En este sentido, la sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la citada disposición.

Modificaciones que afectan al Anexo de la NIA-ES 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

1. Se modifica el Ejemplo 1 de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:
 - eliminar la frase: *“en relación con las entidades de interés público”*, en la descripción de la circunstancia relativa a las otras responsabilidades de información del auditor.
 - añadir, en las circunstancias del modelo de informe, que entre las otras responsabilidades de información que tiene el auditor de cuentas, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, está el: *“Comprobar y declarar si la entidad se*



encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.”

2. Se modifican los Ejemplos 2 y 3 de informe de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:

- eliminar la frase: *“en relación con las entidades de interés público”*, en la descripción de la circunstancia relativa a las otras responsabilidades de información del auditor.
- añadir, en las circunstancias del modelo de informe, que entre las otras responsabilidades de información que tiene el auditor de cuentas, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, está el: *“Comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.”*

3. Se modifica el Ejemplo 4 de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:

- incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“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, que consisten en*



comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”

- introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales consolidadas”.
 - añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: “[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].”
4. Se modifica el Ejemplo 5 de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:
- incluir, en las circunstancias del modelo de informe el que *“Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”*
 - introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”.
 - añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: “[Informe de



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

Modificaciones que afectan a los Anexos 3 y 4 de la NIA-ES 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

1. Se modifica el Ejemplo de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España del Anexo 3 para:
 - eliminar la frase: *“en relación con las entidades de interés público”*, en la descripción de la circunstancia relativa a las otras responsabilidades de información del auditor.
 - añadir, en las circunstancias del modelo de informe, que entre las otras responsabilidades de información que tiene el auditor de cuentas, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, está el: *“Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.”*
2. Se modifica el Ejemplo de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España del Anexo 4 para:
 - incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere*



la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”

- introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”.
- añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: “[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].”

Modificaciones que afectan al Anexo de la NIA-ES 710, Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.

Se modifican los Ejemplos 1, 2, 3, y 4 de informe de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:

- incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”*
- introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”.
- añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: “[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].”



Modificaciones que afectan al Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

1. Se modifica el Ejemplo 1a) de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:
 - eliminar la frase: *“en relación con las entidades de interés público”*, en la descripción de la circunstancia relativa a las otras responsabilidades de información del auditor.
 - añadir, en las circunstancias del modelo de informe, que entre las otras responsabilidades de información que tiene el auditor de cuentas, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, está el: *“Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.”*
2. Se modifica los Ejemplos 1b), 5 y 8 de informe de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:
 - incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”*



- introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”.
 - añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: “[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].”
3. Se modifica el Ejemplo 1c) de informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:
- incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“Además de la auditoría de las cuentas anuales abreviadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”*
 - introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales”.
 - añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: “[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].”
4. Se modifican los Ejemplos 6 y 7 de informe de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para:
- incluir, en las circunstancias del modelo de informe, el que *“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, que consisten en*



comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.”

- introducir el subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales consolidadas”.
- añadir el subtítulo de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, sección en la que se incluye el siguiente texto: “[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].”