NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 710

INFORMACIÓN COMPARATIVA – CIFRAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

(NIA-ES 710)

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de la información comparativa	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría	7-9
Informe de auditoría	10-19
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría	A1
Informe de auditoría	A2-A13
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, 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 las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510[1] con respecto a los saldos de apertura también son de aplicación.

Naturaleza de la información comparativa

2. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos. El enfoque que debe adoptarse a menudo viene establecido por las disposiciones legales o reglamentarias, pero también puede especificarse en los términos del encargo.

3. Las diferencias esenciales entre dichos enfoques en el informe de auditoría son las siguientes:

   (a) en el caso de cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al periodo actual; mientras que

   (b) en el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan estados financieros.

   Esta NIA trata de forma separada de los requerimientos que debe cumplir el informe de auditoría en relación con cada enfoque.

Fecha de entrada en vigor

4. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, 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 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

5. Los objetivos del auditor son:

   (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos

[1] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*.

materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y

(b) emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

Definiciones

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

(a) Información comparativa – Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

(b) Cifras correspondientes a periodos anteriores – Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados "cifras del periodo actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

(c) Estados financieros comparativos – Información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

A efectos de esta NIA, las referencias al "periodo anterior" deben interpretarse como "periodos anteriores" cuando la información comparativa incluya importes e información a revelar de más de un periodo.

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

7. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:

(a) la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y

(b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.

El término "reexpresada" que figura en el apartado 7(a) debe entenderse como "adaptada a efectos comparativos", conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en su tercera parte, Normas de elaboración de las cuentas anuales, norma 5ª.1.

8. Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría

adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material. Si el auditor ha auditado los estados financieros del periodo anterior, también cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 560[2]. Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.

9. Tal como lo requiere la NIA 580[3], el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor. El auditor también obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que afecte a la información comparativa. (Ref: Apartado A1)

En relación con el término “reexpresión” téngase en cuenta la nota al apartado 7 de esta Norma.

Informe de auditoría

Cifras correspondientes a periodos anteriores

10. Cuando se presenten cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 11, 12 y 14. (Ref: Apartado A2)

11. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual. En el párrafo de fundamento de la opinión modificada del informe de auditoría, el auditor:

    (a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes a periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales; o

    (b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. (Ref: Apartados A3-A5)

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes a periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros. (Ref: Apartado A6)

---

[2] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 14-17.

[3] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 14.

En relación con el término “reexpresadas” téngase en cuenta la nota al apartado 7 de esta Norma.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

13. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes a periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:

    (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor;

    (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

    (c) la fecha de dicho informe. (Ref: Apartado A7)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual[4]. (Ref: Apartado A8)

Estados financieros comparativos

15. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (Ref: Apartados A9-A10)

16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que previamente se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706(Revisada)[5]. (Ref: Apartado A11)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

17. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:

    (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;

    (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

    (c) la fecha de dicho informe,

---

[4] NIA 510, apartado 6.

[5] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 10.

salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros.

18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material que afecta a los estados financieros del periodo anterior, sobre los que un auditor predecesor expresó, previamente, una opinión no modificada, el auditor comunicará la incorrección al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad[6], y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se modifican los estados financieros del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual. (Ref: Apartado A12)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual[7]. (Ref: Apartado A13)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

A1. En el caso de estados financieros comparativos, se solicitan manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere la opinión del auditor, ya que la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas, previamente realizadas, con respecto al periodo anterior siguen siendo adecuadas. En el caso de cifras correspondientes a periodos anteriores, las manifestaciones escritas se solicitan únicamente en relación con los estados financieros del periodo actual, ya que la opinión del auditor se refiere a dichos estados financieros, los cuales incluyen las cifras correspondientes a periodos anteriores. Sin embargo, el auditor solicita una manifestación escrita específica con respecto a cualquier reexpresión que se haya realizado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior y que afecte a la información comparativa.

> En relación con el término “reexpresión” téngase en cuenta la nota al apartado 7 de esta Norma.

Informe de auditoría

Cifras correspondientes a periodos anteriores

Ausencia de referencia en la opinión del auditor (Ref: Apartado 10)

A2. La opinión del auditor no hace mención de las cifras correspondientes a periodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados financieros del periodo actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a periodos anteriores.

---

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

[7] NIA 510, apartado 6.

Modificación no resuelta en el informe de auditoría del periodo anterior (Ref: Apartado 11)

A3. Cuando en el informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, se haya incluido una opinión con salvedades, se haya denegado la opinión o se haya incluido una opinión desfavorable, y la cuestión que motivó la opinión modificada se resuelva y se contabilice o se revele correctamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no es necesario que la opinión del auditor sobre el periodo actual haga mención de la opinión modificada anterior.

A4. Cuando el auditor haya expresado, previamente, una opinión modificada sobre el periodo anterior, puede ocurrir que la cuestión no resuelta que haya motivado dicha opinión modificada no sea relevante para las cifras del periodo actual. No obstante, puede requerirse una opinión con salvedades, la denegación de opinión o una opinión desfavorable (según corresponda) sobre los estados financieros del periodo actual debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras actuales y las cifras correspondientes a periodos anteriores.

A5. En los ejemplos de informes de auditoría 1 y 2 del Anexo se ilustra el caso en que en el informe de auditoría sobre el periodo anterior se hubiera expresado una opinión modificada y la cuestión que hubiera motivado dicha opinión no hubiera sido resuelta.

Incorrección en los estados financieros del periodo anterior (Ref: Apartado 12)

A6. Cuando los estados financieros del periodo anterior contengan una incorrección y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes a periodos anteriores hayan sido correctamente reexpresadas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados financieros del periodo actual, el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando proceda, a la información revelada en los estados financieros que describa plenamente la cuestión (véase la NIA 706 (Revisada)).

> En relación con el término “reexpresadas” téngase en cuenta la nota al apartado 7 de esta Norma.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

A7. El ejemplo de informe de auditoría n.º 3 del Anexo ilustra el caso en que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por un auditor predecesor y las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban al auditor referirse al informe de dicho auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes a periodos anteriores.

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 14)

A8. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada)[8] a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan

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

materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[9].

Estados financieros comparativos

Referencia en la opinión del auditor (Ref: Apartado 15)

A9. Puesto que el informe de auditoría sobre unos estados financieros comparativos se aplica a los estados financieros de cada uno de los periodos presentados, el auditor puede expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, denegar la opinión, o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos, a la vez que expresa una opinión distinta sobre los estados financieros del otro periodo.

A10. En el ejemplo de informe de auditoría n.º 4 del Anexo se ilustra el caso en que se requiere que el auditor se pronuncie sobre los estados financieros del periodo actual y los del periodo anterior, en relación con la auditoría del periodo actual, y el informe del periodo anterior incluya una opinión modificada sin que se haya resuelto la cuestión que motivara dicha opinión modificada.

Opinión sobre los estados financieros del periodo anterior diferente de la opinión previa (Ref: Apartado 16)

A11. Cuando se informa sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del periodo actual, la opinión que se expresa sobre los estados financieros del periodo anterior puede ser diferente de la opinión previamente expresada, en el caso de que el auditor descubra, en el transcurso de la auditoría del periodo actual, circunstancias o hechos que afecten de forma material a los estados financieros de un periodo anterior. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades de información adicionales establecidas para impedir que en el futuro se confíe en el informe de auditoría previamente emitido sobre los estados financieros del periodo anterior.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref: Apartado 18)

A12. Puede ocurrir que el auditor predecesor no pueda o no esté dispuesto a emitir de nuevo el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior. Un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría puede señalar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser éstos modificados. *(Frases suprimidas).*

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 19)

A13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada) a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

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

Anexo

(Ref: Apartados A5, A7, A10)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente

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 modelos de informe. Sin embargo, estos modelos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en vigor en España.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los modelos de informes adaptados a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España sobre los ejemplos de cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos y modelos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos y modelos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los modelos 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 modelos 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.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales sobre las cifras del periodo actual.	Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales sobre las cifras del periodo actual y sobre el informe de gestión
Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión con salvedades debido a los posibles efectos que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior puede tener sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.	Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a los posibles efectos que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior puede tener sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes al periodo anterior y sobre el informe de gestión.
Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) en el que se hace referencia a las cifras correspondientes a periodos anteriores que fueron auditados por un auditor predecesor.	Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión no modificada (favorable) en el que se hace referencia a las cifras correspondientes a periodos anteriores que fueron auditados por un auditor predecesor.
Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre los estados financieros, de una entidad que no es una entidad cotizada, del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales tanto sobre las cifras del periodo actual como del periodo anterior.	Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre cuentas anuales comparativas de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y sobre ambos informes de gestión.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales sobre las cifras del periodo actual.	Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales sobre las cifras del periodo actual y sobre el informe de gestión
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)[1]). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210[2], en relación con los estados financieros. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.	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 este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)[1]. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA-ES 210[2], en relación con las cuentas anuales. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual. • Los riesgos más significativos de la auditoria se derivan de las circunstancias descritas en el punto anterior y se explican en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*.

• 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)[3]. • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y 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.	• 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)[3]. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión. • 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]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[4]

Opinión con salvedades

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, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...][4]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad 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, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota X de la memoria, no se ha registrado amortización alguna en las cuentas anuales, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en

amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0. 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 de auditoría con salvedades.	xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las reservas deben reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riegos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la de opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la

Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].* **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[5]** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[6] – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** [Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada)]. **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* *[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]*	auditoría que se deban comunicar en nuestro informe. **Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]. Los dos últimos párrafos de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptarían para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión y el tipo de salvedad].* **Responsabilidad de los administradores[5] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)[6] – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** [Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)]. **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* *[Nombre y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas 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 Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad]*

[1] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.	[1] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*
[2] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.	[2] NIA-ES 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.
[3] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*	[3] *NIA*-ES 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

	[4] 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.
[4] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[5] 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.	[5] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[6] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.	[6] NIA-ES 700 (Revisada), *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 (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión con salvedades debido a los posibles efectos que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior puede tener sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.	Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a los posibles efectos que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior puede tener sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes al periodo anterior y sobre el informe de gestión.
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 informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.	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 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 resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes (cifras comparativas) al periodo anterior.

• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y 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. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Los riesgos más significativos de la auditoria incluyen además de las circunstancias descritas en el punto anterior, las cuales se explican en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, otros riesgos más significativos adicionales. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y las circunstancias que dan lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales afectan en la misma medida al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • 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]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[7]

Opinión con salvedades

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, excepto por los posibles efectos sobre las cifras correspondientes a periodos anteriores de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Sociedad durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][7]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad 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, excepto por los posibles efectos sobre las cifras comparativas del ejercicio anterior de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Sociedad durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de

correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión modificada. Nuestra opinión sobre los estados financieros del periodo actual también es una opinión modificada debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. 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 de auditoría con salvedades.	auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión con salvedades. Nuestra opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual también es una opinión con salvedades debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y los del anterior. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riegos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos.

	Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son los riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada riesgo más significativo conformidad con la NIA-ES 701 de:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y* *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos]*.
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].* **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[8]** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión].* **Responsabilidad de los administradores[8] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate] *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas 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 Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad]*

	[7] 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.
[7] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[8] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[8] U otro término adecuado según el marco normativo aplicable de la entidad auditada. El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) en el que se hace referencia a las cifras correspondientes a periodos anteriores que fueron auditados por un auditor predecesor.	Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión no modificada (favorable) en el que se hace referencia a las cifras correspondientes a periodos anteriores que fueron auditados por un auditor predecesor.
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).	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 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 resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

• El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. • Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes a periodos anteriores y el auditor ha decido hacerlo. • 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.	• El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información 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. • Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor. • Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes (cifras comparativas) a periodos anteriores y el auditor decide hacerlo. • 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] **Informe sobre la auditoría de los estados financieros**[9] **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 de auditoría.	**INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE** A los accionistas de ABC, S.A. Destinatario correspondiente] [por encargo de…][9]: **Informe sobre las cuentas anuales** **Opinión** Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. **Fundamento de la opinión** Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no

	hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.
Otra cuestión Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.	**Aspectos más relevantes de la auditoría** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada).]* **Otras cuestiones** Las cuentas anuales de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1.
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)[10] – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1b) del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[11] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores[10] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate] *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas 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 Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad]*

	[9] 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 subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados* financieros no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[10] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.	
[11] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[10] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre los estados financieros, de una entidad que no es una entidad cotizada, del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales tanto sobre las cifras del periodo actual como del periodo anterior.	Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales comparativas de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y sobre ambos informes de gestión.
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. • Se requiere al auditor que informe sobre los estados financieros del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para los estados financieros del periodo actual como para	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales comparativas de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (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 resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la salvedad no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para las cuentas

los estados financieros del periodo anterior y requieren una opinión modificada. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y 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 la 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.	anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades. • Los riesgos más significativos de la auditoria se derivan de las circunstancias descritas en el punto anterior y se explican en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en los informes de gestión de sendos ejercicios, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales comparativas también afecta a ambos informes de gestión. • 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

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[12]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden los estados de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, los estados del resultado global, los estados de cambios en el patrimonio neto y los estados de flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][11]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden los balances a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, las cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de cambios en el patrimonio neto, los estados de flujos de efectivo y las memorias, correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota X de la memoria, no se ha registrado amortización alguna en las cuentas anuales, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, la pérdida del ejercicio debe incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las reservas deben disminuirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

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 de auditoría con salvedades.	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riegos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la de opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].* **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[13]** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada)].* **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]* *[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]*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]. Los dos últimos párrafos de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptarían para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a ambos informes de gestión y el tipo de salvedad].* **Responsabilidad de los administradores[12] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** [Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)]. **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* *[Nombre y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas 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 Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad]*

	[11] 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.
[12] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	

[13] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[12] 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.