INFORME DE FIRMA, no sustituye al documento original | C.S.V. : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección: https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm

Resolución de 23 de noviembre de 2026, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dispone la publicación de la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, *Empresa en funcionamiento*, NIA-ES 570 (Revisada 2024), así como las modificaciones de concordancia procedentes de esta norma que afectan a otras NIA-ES.

Mediante Resolución de 11 de abril de 2024, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 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 encontraba la NIA-ES 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento.* 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 22 de enero de 2026, del ICAC, se publicó la modificación de las NIA-ES relativas a la auditoría de estados financieros relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales, entre las que se encontraba la NIA-ES 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*. Por lo que se refiere a esta norma, la modificación afectó a la estructura y contenido de los ejemplos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España incluidos en dicha norma, con el fin de incorporar un apartado específico sobre la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, en los términos exigidos por el artículo 5.1.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en su nueva redacción dada por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, en transposición de lo establecido en el artículo *48 septies* 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.

presidencia@icac.gob.es

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

CSV : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 23/11/2026 16:09 | Sin acción específica

INFORME DE FIRMA, no sustituye al documento original | C.S.V. : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección: https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm

El Consejo Emisor de Normas Internacionales de Auditoría (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) ha revisado la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 *Empresa en funcionamiento* y ha emitido la NIA 570 (Revisada 2024) *Empresa en funcionamiento*, que sustituye a la anterior, en respuesta a la necesidad clara y acumulada del mercado, de los supervisores y de los usuarios de los estados financieros de reforzar la fiabilidad, coherencia y transparencia de la auditoría en relación con la evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Por tanto, se considera conveniente incorporar la NIA 570 (Revisada 2024), aprobada por el IAASB, como Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 570 (Revisada 2024) *Empresa en funcionamiento*.

Asimismo, se considera conveniente incorporar las modificaciones necesarias para la coherencia del texto de otras NIA-ES con el de la nueva NIA-ES 570 (Revisada 2024).

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España presentaron ante este Instituto la nueva Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 570 (Revisada 2024) y, por coherencia, la modificación de otras NIA-ES.

Conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 de su reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RLAC), mediante Resolución de 16 de julio de 2026, del ICAC, se sometió a información pública la citada Norma Técnica así como las modificaciones de concordancia procedentes de esta norma que afectan a otras NIA-ES, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 146, de junio de 2026, y en el Boletín Oficial del Estado de 7 de agosto de 2026.

Durante el trámite de información pública, el IAASB ha publicado una modificación del contenido del Anexo 2 relativo al Ejemplo de carta de manifestaciones, de la NIA 580 *Manifestaciones escritas,* para ajustarlo a los nuevos requerimientos de la NIA 570 (Revisada 2024).

CSV : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 23/11/2026 16:09 | Sin acción específica

INFORME DE FIRMA, no sustituye al documento original | C.S.V. : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección: https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm

Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública, y habiéndose analizado la circunstancia señalada, el texto que ahora se publica de las modificaciones de concordancia procedentes de la NIA-ES 570 (Revisada 2024) que afectan a otras NIA-ES ha sido modificado respecto del sometido a información pública para recoger la modificación derivada de la circunstancia descrita por haberse considerado conveniente actualizar la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 580 *Manifestaciones escritas* a la NIA 580 aprobada por el IAASB.

En definitiva, la Resolución que ahora se publica recoge la nueva NIA-ES 570 (Revisada 2024) y las modificaciones que, para mantener la coherencia entre los textos, afectan a la NIA-ES 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, NIA-ES 210 *Acuerdos de los términos del encargo de auditoría*, NIA-ES 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, NIA-ES 230 *Documentación de auditoría*, NIA-ES 250 (Revisada) *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, NIA-ES 260 (Revisada) *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, NIA-ES 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, NIA-ES 450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, NIA-ES 500 *Evidencia de auditoría*, NIA-ES 510 *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, NIA-ES 540 (Revisada) *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, NIA-ES 560 *Hechos posteriores al cierre*, NIA-ES 580 *Manifestaciones escritas*, NIA-ES 600 (Revisada) *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, NIA-ES 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos*, NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, NIA-ES 701 *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 705 (Revisada) *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 706 (Revisada) *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 710 *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, NIA-ES 720 (Revisada) *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* y NIA-ES 805 (Revisada) *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero*.

CSV : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 23/11/2026 16:09 | Sin acción específica

INFORME DE FIRMA, no sustituye al documento original | C.S.V. : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección: https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm

Por todo ello, tras ser sometidos los mencionados textos a consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, la presidencia del ICAC, en uso de la facultad dispuesta en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 6 del RLAC,

RESUELVE

Primero.- *Publicación.*

Publicar la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 570 (Revisada 2024) *Empresa en funcionamiento*, y las modificaciones de concordancia necesarias en las NIA-ES 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, NIA-ES 210 *Acuerdos de los términos del encargo de auditoría*, NIA-ES 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, NIA-ES 230 *Documentación de auditoría*, NIA-ES 250 (Revisada) *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, NIA-ES 260 (Revisada) *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, NIA-ES 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, NIA-ES 450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, NIA-ES 500 *Evidencia de auditoría*, NIA-ES 510 *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, NIA-ES 540 (Revisada) *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, NIA-ES 560 *Hechos posteriores al cierre*, NIA-ES 580 *Manifestaciones escritas*, NIA-ES 600 (Revisada) *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, NIA-ES 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos*, NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, NIA-ES 701 *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 705 (Revisada) *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 706 (Revisada) *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, NIA-ES 710 *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, NIA-ES 720 (Revisada) *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* y NIA-ES 805 (Revisada) *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero*. Se incorpora a la presente Resolución en el Anexo I, la NIA-ES 570 (Revisada 2024), y en el Anexo II, una

CSV : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 23/11/2026 16:09 | Sin acción específica

INFORME DE FIRMA, no sustituye al documento original | C.S.V. : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección: https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm

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 6 del RLAC.

Segundo.- *Entrada en vigor.*

La Norma Técnica de Auditoría objeto de la publicación, NIA-ES 570 (Revisada 2024), así como las modificaciones correspondientes de las NIA-ES 510, NIA-ES 600 (Revisada), NIA-ES 700 (Revisada), NIA-ES 705 (Revisada), NIA-ES 706 (Revisada), NIA-ES 710 y NIA-ES 720 (Revisada), también objeto de la publicación, serán de aplicación obligatoria, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría 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 1 de enero de 2027. En todo caso, serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2028, 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 hayan iniciado a partir del 22 de junio de 2025.

Las modificaciones de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de la publicación, NIA-ES 200, NIA-ES 210, NIA-ES 220 (Revisada), NIA-ES 230, NIA-ES 250 (Revisada), NIA-ES 260 (Revisada), NIA-ES 315 (Revisada 2019), NIA-ES 450, NIA-ES 500, NIA-ES 540 (Revisada), NIA-ES 560, NIA-ES 580, NIA-ES 610 (Revisada 2013), NIA-ES 701 y NIA-ES 805 (Revisada), serán de aplicación obligatoria, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría 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 1 de enero de 2027. En todo caso, serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas que se contraten o encarguen a

CSV : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 23/11/2026 16:09 | Sin acción específica

INFORME DE FIRMA, no sustituye al documento original | C.S.V. : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección: https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm

partir del 1 de enero de 2028, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refiera el estado financiero objeto del trabajo.

Tercero.- *Disposición derogatoria.*

A partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 570 (Revisada 2024) y el resto de las modificaciones de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución quedará derogado el contenido anterior de las Normas Técnicas de Auditoría NIA-ES 200, NIA-ES 210, NIA-ES 220 (Revisada), NIA-ES 230, NIA-ES 250 (Revisada), NIA-ES 315 (Revisada 2019), NIA-ES 450, NIA-ES 500, NIA-ES 540 (Revisada), NIA-ES 560, NIA-ES 580, NIA-ES 610 (Revisada 2013), NIA-ES 701 y NIA-ES 805 (Revisada), publicadas por Resolución del ICAC de 11 de abril de 2024; de la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 260 (Revisada), publicada por Resolución del ICAC de 17 de julio de 2025 y 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 (Revisadas), publicadas por Resolución del ICAC de 22 de enero de 2026.

Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de las Normas Técnicas de Auditoría que resulte contradictorio con las Normas que se publican, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con las Normas Técnicas que ahora se publican.

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

Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 11 de abril de 2024, del ICAC por la que se publican las NIA-ES resultan igualmente de aplicación a las Normas Técnicas de Auditoría modificadas objeto de esta Resolución.

Madrid, 23 de noviembre de 2026. – El presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Santiago Durán Domínguez.

CSV : GEN-e8a4-72d1-6f8f-d43f-549a-d4e2-a869-ee68
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 23/11/2026 16:09 | Sin acción específica

Anexo II

Modificaciones que afectan a las NIA-ES 200, NIA-ES 210, NIA-ES 220 (Revisada), NIA-ES 230, NIA-ES 250 (Revisada), NIA-ES 260 (Revisada), NIA-ES 315 (Revisada 2019), NIA-ES 450, NIA-ES 500, NIA-ES 510, NIA-ES 540 (Revisada), NIA-ES 560, NIA-ES 580, NIA-ES 600 (Revisada), NIA-ES 610 (Revisada 2013), NIA-ES 700 (Revisada), NIA-ES 701, NIA-ES 705 (Revisada), NIA-ES 706 (Revisada), NIA-ES 710, NIA-ES 720 (Revisada) y NIA-ES 805 (Revisada)



Modificaciones que afectan a la nota aclaratoria del apartado correspondiente a la fecha de entrada en vigor de las NIA-ES 200, NIA-ES 210, NIA-ES 220 (Revisada), NIA-ES 230, NIA-ES 250 (Revisada), NIA-ES 260 (Revisada), NIA-ES 315 (Revisada 2019), NIA-ES 450, NIA-ES 500, NIA-ES 540 (Revisada), NIA-ES 560, NIA-ES 580, NIA-ES 610 (Revisada 2013), NIA-ES 701 y NIA-ES 805 (Revisada)

Se modifica la redacción 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 XX de XXXX 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 1 de enero de 2027. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2028, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refiera el estado financiero objeto del trabajo."

Modificaciones que afectan a la nota aclaratoria del apartado correspondiente a la fecha de entrada en vigor de las NIA-ES 510, NIA-ES 600 (Revisada), NIA-ES 700 (Revisada), NIA-ES 705 (Revisada), NIA-ES 706 (Revisada), NIA-ES 710 y NIA-ES 720 (Revisada)

Se modifica la redacción 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 XX de XXXX 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 1 de enero de 2027. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2028, 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."

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref: Apartados 5 y 17)

…

Limitaciones inherentes a la auditoría

…

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

A56. En el caso de determinadas afirmaciones o cuestiones analizadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 para más detalles.
- La existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Véase la NIA 550[1] para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250 (Revisada)[2] para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. Véase la NIA 570 (Revisada 2024)[3] para más detalles.

Las NIA aplicables identifican procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de las limitaciones inherentes.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

…

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito[4] (Ref: Apartados 10-11)

---

[1] NIA 550, Partes vinculadas.

[2] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

[3] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*.

[4] En los apartados siguientes, cualquier referencia a la carta de encargo se entenderá hecha a la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

…

Estructura y contenido de la carta de encargo

A24. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede basarse en la NIA 200[5]. Los apartados 6(b) y 12 de la presente NIA describen las responsabilidades de la dirección. Además de incluir las cuestiones que el apartado 10 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- La definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y a las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo.
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).
- La expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, incluida la expectativa de que la dirección proporcione acceso a la información relevante para la información a revelar.
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros, así como toda la información relevante para su preparación, tanto la obtenida del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos (incluida toda la información relevante para la preparación de la información a revelar) y, en su caso, la otra información[6], con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.
- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

---

[5] NIA 200, apartados 3-9.

[6] Tal y como se define en la NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

- La expectativa de que la dirección proporcionará una valoración de la Empresa en funcionamiento que cubra un periodo de, al menos, 12 meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros[7].

  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, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

- El requerimiento de que el auditor describa en el informe de auditoría el modo en que evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)[8].
- El requerimiento de que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 701[9].

…

Anexo 1

(Ref.: Apartados A24–A26)

Ejemplo de carta de encargo de auditoría

…

[Responsabilidades del auditor]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las NIA. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. 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:

…

- Concluimos e informamos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la 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,

---

7 NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartado 21.

8 NIA 570 (Revisada 2024), apartados 34(b) (ii) y 35(b)

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

hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

…

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad][10] reconocen y comprenden que son responsables de:

(a) …

(b) …

(c) proporcionarnos[11]:

(i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

(ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría, como la valoración de la Empresa en funcionamiento que cubra un periodo de, al menos, 12 meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros; y

(iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Realización del encargo

…

Dirección, supervisión y revisión (Ref.: Apartado 30)

…

Revisión por el socio del encargo (Ref.: Apartados 30-34)

…

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha realizado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma

[10] Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

[11] Véanse en el apartado A24 ejemplos de otras cuestiones relativas a las responsabilidades de la dirección que se pueden incluir.

de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
  - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
  - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo.
- La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.
- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo, conclusiones en relación con determinadas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la posibilidad de continuar como Empresa en funcionamiento.
- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
  - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
  - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo; y
  - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de esta.

  A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 7 de la LAC y 16 del RLAC.
- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.

- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a los "Aspectos más relevantes de la auditoría" que se incluirán en el informe de auditoría en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, en sustitución de la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 230, *Documentación de auditoría*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

…

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref.: Apartado 8(c))

…

A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:

- Las bases para las conclusiones del auditor cuando un requerimiento establezca que el auditor "considerará" determinada información o factores y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- El fundamento de las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos por parte de la dirección, por ejemplo, los juicios aplicados por la dirección con relación al principio contable de empresa en funcionamiento[12].
- Las bases para la evaluación por el auditor de si una estimación contable y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.

[12] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*.

- Cuando es aplicable la NIA 701[13], la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría o la determinación de que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar.

De acuerdo con lo indicado en el artículo 5.1.c) de la LAC y en la NIA-ES 701, en el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público únicamente es obligatorio tener en cuenta a los efectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría las circunstancias referidas en el apartado 9(a) de la mencionada NIA-ES, y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras (b) y (c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA-ES 701 deberán aplicarse en su totalidad.

…

Anexo

(Ref.: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

En este Anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados 10-12.
- NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 41.
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 45-48.
- NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, apartado 30.
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 24.
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 12.
- NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 38.
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 14.
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 28-30.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 15.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar,* apartado 39.

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

- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 28.
- NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartado 44.
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 59.
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 36-37.
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 18.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 25.
- 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,* apartados 57-60.
- NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*, apartados 28-30.

Respecto a otros requerimientos específicos de documentación de auditoría deberá tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 7, 13, 15 y 70.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 250 (Revisada)*, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Requerimientos

…

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

…

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables: (Ref: Apartados A28-A34)
    (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
    (b) Establecen responsabilidades o derechos en cumplimiento de los cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

…

Procedimientos para identificar casos de incumplimiento - Otras disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartados 6 y 15)

A13. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de estas, o poner en cuestión su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento[14]. Por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos de la licencia u otro tipo de autorización para realizar sus actividades puede tener un impacto de este tipo (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o inversión). También existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de información de la entidad relevantes para la información financiera.

…

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

…

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref.: Apartado 29)

A28. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

(a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor informe (véase apartado A29);

(b) el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase apartado A30); o

(c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe (véase apartado A31).

…

A31. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que traten de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden otorgar al auditor el derecho a informar de ello a una autoridad competente ajena a la

[14] Véase la NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*.

entidad. Por ejemplo, al auditar los estados financieros de entidades financieras, las disposiciones legales o reglamentarias pueden otorgar al auditor el derecho a discutir cuestiones tales como incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento con una autoridad supervisora.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref.: Apartado 16)

…

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

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

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite[15].
- En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada[16].

…

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

---

[15] Véase la NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartado 42(e).

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

…

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

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[17].
- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)[18].
- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[19].
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[20] o está obligado a ello por otras NIA.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[21].

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

…

Anexo 1

(Ref.: Apartado 3)

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

Véanse notas aclaratorias a la sección "Alcance de esta NIA" de esta Norma.

En este Anexo se identifican los apartados de la NIGC 1[22] y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

---

17 NIA 705 (Revisada), apartado 30.

18 NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 42(f).

19 NIA 701, apartado 17.

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

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

22 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*.

- 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 34(e).
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 22, 39(c)(i) y 41-43.
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 15, 20 y 23-25.
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 12-13.
- NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartado 9.
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 7.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 38.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 27.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17.
- NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento,* apartados 41-42.
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 57.
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 46.
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 17.
- NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 12, 14, 23 y 30.
- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 18.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartados 17-19.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref.: Apartados 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude[23]. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)[24] en relación con las estimaciones contables;
- NIA 550 en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada 2024)[25] en relación con la Empresa en funcionamiento; y
- NIA 600 (Revisada)[26] en relación con los estados financieros de grupos.

…

Evaluación del entorno de control (Ref.: Apartado 21(b))

…

Información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Algunos ejemplos de información de ese tipo que el auditor puede considerar son:

- Información obtenida de acuerdos de arrendamiento relevantes para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:

---

[23] NIA 240, apartados 12-27.

[24] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar.*

[25] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento.*

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

- hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
- datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.

- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad o de sus registros fiscales.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para apoyar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[27].

…

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A195. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (por ejemplo, riesgo de elusión de controles por la dirección). Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de manera generalizada. La evaluación por el auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros sustenta su valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, se pueden identificar también determinadas afirmaciones susceptibles de ese riesgo y pueden, por lo tanto, afectar a la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Ejemplo:
La entidad se enfrenta a pérdidas de explotación y problemas de liquidez y depende de financiación que aún no se ha obtenido. En dicha circunstancia, el auditor puede concluir que la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento por la dirección da lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, quizás resulte necesario que el marco contable se aplique utilizando bases de liquidación lo que afectaría a todas las afirmaciones de manera generalizada.

…

Anexo 1

(Ref.: Apartados A61-A67)

[27] NIA 570 (Revisada 2024), apartado A25.

Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio

…

Objetivos y alcance de un modelo de negocio de una entidad

…

4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una caída significativa de los valores en el mercado inmobiliario puede incrementar el riesgo de incorrección material asociado con la afirmación de valoración en el caso de un prestamista de préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. No obstante, el mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento importante de la situación económica que incrementa a la vez el riesgo subyacente de pérdidas por insolvencias en sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo. La exposición neta a pérdidas por insolvencias resultante puede indicar un hecho o una condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. De ser así, ello podría tener implicaciones en la conclusión de la dirección y del auditor sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de la conclusión de si existe una incertidumbre material. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede producir un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el Anexo 2 se enumeran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas (Ref.: Apartados 10-11)

…

A17. Además, cada incorrección individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la información o las informaciones a revelar pertinentes, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. La determinación de si una o varias incorrecciones en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es una cuestión que requiere la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales incorrecciones pueden ser materiales incluyen:

- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.

- La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.
- Información a revelar inadecuada acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[28].
- La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
- La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 500*, Evidencia de auditoría*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.
2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada 2019)[29]), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada 2024)[30]), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520[31]) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200[32] y NIA 330[33]).

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 510, *Saldos de apertura*

---

28 NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento,* apartados 32-33.

29 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*.

30 NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*.

31 NIA 520, *Procedimientos analíticos*.

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

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

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Anexo

(Ref.: Apartado A8)

Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

[Modificaciones que afectan al informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España]

…

Ejemplo 1- Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias

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)[34].

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024)[35].
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][36]

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

---

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

[35] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*.

[36] 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.

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[37]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 540 (Revisada)*, Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

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

…

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

…

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede afectar al juicio profesional del auditor sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada 2024)[38] establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

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

…

[37] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

[38] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento.*

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría[39], incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)[40].

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 560*, Hechos posteriores al cierre*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartados 6-9)

…

Indagación (Ref.: Apartado 7(b))

A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:

- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
- Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
- Si ha habido aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como una emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación.
- Si la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación.
- Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
- Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.
- Si se han producido o es probable que se produzcan hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la adecuación de la utilización por

[39] NIA 570 (Revisada 2024), apartados A68-A71.

[40] NIA 700 (Revisada), apartado 11.

la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.

- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 580*, Manifestaciones escritas*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Anexo 1

(Ref.: Apartado 2)

Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este Anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 40.
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 17.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 14.
- NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 12.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 37.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 26.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 9.
- NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartados 39-40.
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 9.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 13(c).

…

Anexo 2

(Ref.: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por esta y por otras NIA. En este ejemplo, se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que no se han identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y, en consecuencia, el requerimiento del apartado 40 de la NIA 570 (Revisada 2024)[41] de obtener manifestaciones escritas no es aplicable; y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

Debe tenerse en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España es el establecido en el artículo 3.1 de la LAC y en su normativa de desarrollo, por lo que será necesaria la adaptación terminológica correspondiente al marco de información financiera que resulte de aplicación en cada caso.

…

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (*o se presentan fielmente*), de conformidad con dichas Normas.
- En relación con la Empresa en funcionamiento:
  - Nuestra utilización del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada.
  - El método, las hipótesis significativas y los datos utilizados en nuestra valoración de la capacidad de la Sociedad ABC para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información a revelar son adecuados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
  - Nuestra valoración de la capacidad de la Sociedad ABC para continuar como empresa en funcionamiento refleja todos los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de las que tenemos conocimiento. No hemos identificado ninguno de dichos hechos o condiciones.
  - Las cuestiones relevantes para la Empresa en funcionamiento se han revelado adecuadamente en los estados financieros. (NIA 570 (Revisada 2024)).

…

Información proporcionada

…

- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)

[41] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*.

- Les hemos revelado todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deberían considerarse en la preparación de los estados financieros, y dichos litigios y reclamaciones han sido revelados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIA 501).
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

…

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

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Requerimientos

…

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo

…

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

A efectos de lo dispuesto en los apartados 31 y 32 siguientes, en su caso, se tendrá en consideración lo contemplado en los artículos 7.4 de la LAC y 16 del RLAC.

31. El auditor del grupo comunicará a los auditores de componentes en el momento oportuno: (Ref: Apartado A106)
    (a) cuestiones que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o realización por el auditor del componente de procedimientos de valoración del riesgo a efectos de la auditoría del grupo;
    (b) en la aplicación de la NIA 550[42], las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo y cualquier otra parte vinculada de la que tiene conocimiento el auditor del grupo, que son relevantes para el trabajo del auditor del componente; y (Ref: Apartado A107)
    (c) en la aplicación de la NIA 570 (Revisada 2024)[43] los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente.

…

[42] NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 17.

[43] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento.*

Anexo 1

(Ref.: Apartado A45)

Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo

[Modificaciones que afectan al informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España]

…

Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales consolidadas formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante, que no es una entidad de interés público, de conformidad con un marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][44]:

Informe sobre la auditoría de las cuentas anuales consolidadas

Opinión con salvedades

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Empresa en funcionamiento

[44] 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.

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[45]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales consolidadas es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores de la Sociedad dominante respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

Factores que afectan a la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref.: Apartados 17-19)

…

Juicios en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de los resultados (Ref.: Apartados 18(a), 30(a))

…

A19. Debido a que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, necesita formarse los juicios significativos del encargo de auditoría de conformidad con el apartado 18. Los juicios significativos incluyen los siguientes:

- valoración del riesgo de incorrección material;
- evaluación de la suficiencia de las pruebas realizadas;
- evaluación de la adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento;
- evaluación de las estimaciones contables significativas; y

[45] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

- evaluación de la adecuación de la información a revelar en los estados financieros y de otras cuestiones que afectan al informe de auditoría.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 700 (Revisada)*, Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Requerimientos

…

Informe de auditoría

…

Informe de auditoría (frase suprimida)

…

Empresa en funcionamiento

29. El auditor informará de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)[46].

…

Responsabilidades en relación con los estados financieros

…

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 funcionamiento[47] 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.

[46] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartados 34-38.

[47] NIA 570 (Revisada 2024), apartado 2.

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.

…

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

50. *(Apartado suprimido)*[48].

…

Anexo

(Ref.: Apartado A19)

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

[Modificaciones que afectan al informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España]

…

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 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).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][49]:

---

[48] *(Nota al pie suprimida).*

[49] 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.

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[50]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

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 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)).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

[50] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

…

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

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][51]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[52]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales consolidadas es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

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 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).

…

[51] 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.

[52] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][53]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[54]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 4*: (suprimido).*

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

[53] 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.

[54] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Introducción

Alcance de esta NIA

…

4. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:

   (a) no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación fiel;

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

   (b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[55];

   (c) no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)[56];

   (d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Ref: Apartados A5-A8)

…

Requerimientos

…

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

…

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

15. Las siguientes son, por su naturaleza, cuestiones clave de la auditoría: una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada), o, de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024), una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o cuando la dirección aplicó juicios significativos para concluir que no existe una incertidumbre material. Sin embargo, en tales circunstancias, estas cuestiones no se describirán en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" del informe

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

[56] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartados 34-38.

de auditoría y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 13-14. En cambio, el auditor:

(a) informará sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con las NIA aplicables; y

(b) incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría" una referencia a la sección o secciones “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o a la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento” o a la sección “Empresa en funcionamiento”. (Ref: Apartados A6-A7)

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 2)

…

A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” facilita la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de la auditoría descritas en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” le confiere la relevancia adecuada en el informe de auditoría (véase el apartado 15). En el Anexo de la NIA 705 (Revisada) se incluyen ejemplos ilustrativos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otras cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. El apartado A58 de esta NIA ilustra el modo en que se presenta la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor ha determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o en la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento” del informe de auditoría.

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

…

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

…

Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela la cuestión (Ref.: Apartado 13)

…

A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. La extensión de la información revelada por la dirección acerca de aspectos o factores específicos relativos al modo en que una determinada cuestión afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado la cuestión en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas, como parte de la descripción del motivo por el que la cuestión ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta.

…

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (Ref.: Apartado 13(b))

En relación con los apartados A46 a A51 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 13 de esta Norma.

…

Estructura y contenido de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" en otras circunstancias (Ref: Apartado 16)

…

A58. A continuación se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar:

Cuestiones clave de la auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Lo establecido en este apartado A58 resulta igualmente de aplicación cuando se emita un informe con opinión denegada, y el párrafo a incluir sería: "[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión denegada].* Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe. En relación con el apartado A58 hay que tener en cuenta que, previamente al párrafo del ejemplo referido, debe incluirse el párrafo introductorio exigido en el requerimiento del apartado 11 de esta NIA-ES (véase nota aclaratoria a este apartado 11). A continuación se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría de entidades no EIP del párrafo posterior al introductorio si el auditor ha determinado que no existen riesgos más significativos que se deban comunicar: **Aspectos más relevantes de la auditoría**

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* o *de la opinión desfavorable* o *de la opinión denegada* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otros] riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

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

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Requerimientos

…

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Opinión del auditor

…

Denegación (abstención) de opinión

19. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, manifestará que:

    (a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;

    (b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

    (c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros; y.

    (d) declarará, en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión" que el auditor no puede concluir sobre lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros ni sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

…

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección sobre:

(a) "Cuestiones clave de la auditoría", de conformidad con la NIA 701[57];

(b) Empresa en funcionamiento, de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)[58];

(c) Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)[59]; ni

(d) sobre otra información, de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[60]. (Ref: Apartado A26)

> En España, de conformidad con el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, es obligatorio incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, por lo que la sección "Cuestiones clave de la auditoría" o "Aspectos más relevantes de la auditoría" debe mantenerse en todo caso, aun cuando se emita un informe con opinión denegada, y sin que resulte de aplicación lo previsto en el apartado 29 (a) de la Norma.
>
> Asimismo, en los supuestos de informe con opinión denegada se mantendrá la sección "Otra información", de conformidad con el artículo 5.1.f) de la LAC y la NIA-ES 720 (Revisada), sin que resulte de aplicación lo previsto en el apartado 29 (d) de la Norma.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Ejemplos de informes de auditoría (Ref.: Apartado 16)

A17. Los ejemplos 1 y 2 del Anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A18. El ejemplo 3 del Anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los Anexos de otras NIA que

---

[57] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente,* apartados 11-13.

[58] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento,* apartado 34.

[59] NIA 570 (Revisada 2024), apartados 35-36.

[60] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54.

contienen requerimientos de información, incluida la NIA 570 (Revisada 2024), también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

…

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref.: Apartado 29)

A26. Describir los motivos por los que el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada en la sección "Fundamento de la denegación de opinión" del informe de auditoría proporciona información útil a los usuarios para comprender por qué el auditor ha denegado su opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros y puede servir como protección adicional para evitar una confianza infundada sobre los mismos. Sin embargo, la comunicación de cualquier cuestión clave de la auditoría distinta de la cuestión o cuestiones que originan la denegación de la opinión (la abstención de opinar) puede dar a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión (abstención de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto. Del mismo modo, no sería adecuado incluir una sección de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) que tratara de la consideración del auditor de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de esta NIA prohíbe que se incluyan ciertas secciones en el informe de auditoría cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría o informe sobre otra información.

Véase nota aclaratoria al apartado 29 de esta Norma.

…

Anexo

(Ref.: Apartados A17-A18, A25)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada

[Modificaciones que afectan al informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España]

…

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales

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)[61].

…

[61] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][62]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[63]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 2 – Opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas

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

---

[62] 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.

[63] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

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).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

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

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][64]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Opinión desfavorable

…

Fundamento de la opinión desfavorable

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[65]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales consolidadas es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

---

[64] 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.

[65] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera

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).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

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

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][66]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Opinión con salvedades

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[67]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales consolidadas es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

---

[66] 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.

[67] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 4 – Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.

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 que no es una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada).

…

…

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

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][68]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Denegación de opinión

…

Fundamento de la denegación de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el balance consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la sociedad XYZ, ni de los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.

No hemos podido concluir sobre lo adecuado de la utilización, por los administradores de la sociedad dominante, del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales consolidadas ni sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

[68] 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.

…

Ejemplo 5 – Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.

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).

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][69]:

Informe sobre las cuentas anuales

Denegación de opinión

…

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la Sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, los administradores aún estaban en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

No hemos podido concluir sobre lo adecuado de la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales ni sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

…

[69] 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.

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

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Introducción

Alcance de esta NIA

…

3. La NIA 570 (Revisada 2024)[70] y la NIA 720 (Revisada)[71] establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento y la otra información, respectivamente.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref.: Apartados 4, 8)

A5. Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:

- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales que no constituya un hecho o condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría[72].
- La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

…

Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 9)

A7. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;

---

[70] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*.

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

[72] NIA 560, apartado 6.

b) información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o

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

c) informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)[73].

…

Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref.: Apartados 9, 11)

A16. La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar, y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

Párrafos de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, incluidas las circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable en cualquier otra circunstancia[74], el auditor puede considerar necesario situar el párrafo inmediatamente después de la sección "Empresa en funcionamiento" o "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor.

Véase nota aclaratoria al apartado A4 de esta Norma.

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluya en el párrafo de énfasis. El auditor también puede añadir contexto al título "Párrafo de énfasis", como por ejemplo, "Párrafo de énfasis – Hecho posterior al cierre", para diferenciar el párrafo de énfasis de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

Párrafos sobre otras cuestiones

…

Anexo 3

---

[73] NIA 570 (Revisada 2024), apartados 34-38.

[74] Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19, *(frase suprimida)*.

(Ref.: Apartado A17)

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

[Modificaciones que afectan al informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España]

…

Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones.

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)[75].

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][76]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[77]

---

[75] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*

[76] 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.

[77] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Anexo 4

(Ref.: Apartado A8)

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

…

Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

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).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][78]:

[78] 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.

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[79]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

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

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Anexo

(Ref.: Apartados A5, A7, A10)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente

[Modificaciones que afectan al informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España]

…

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

[79] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

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)[80].

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024)[81].
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...][82]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[83]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar

---

[80] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

[81] NIA-ES 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento.*

[82] 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.

[83] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

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 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).

  …

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][84]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[85]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es

[84] 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.

[85] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

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 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).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. Destinatario correspondiente] [por encargo de…][86]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Empresa en funcionamiento

[86] 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.

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[87]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

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 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).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][88]:

---

[87] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

[88] 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.

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[89]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

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

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Lectura y consideración de la otra información (Ref.: Apartados 14-15)

…

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref.: Apartado 14(b))

…

A32. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría también puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva. Entre esas cuestiones pueden estar, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros que el auditor tuvo en cuenta al evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en la realización de pruebas sobre el deterioro de activos

[89] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

inmateriales como el fondo de comercio, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[90].

…

Anexo 2

(Ref.: Apartados 21-22, A53)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente con respecto a otra información

[Modificaciones que afectan al informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España]

…

Ejemplo 1a) – Informe de auditoría de una entidad de interés público cotizada, que presenta el estado de información no financiera o la información sobre sostenibilidad con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público cotizada, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)[91].

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024)[92].
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

…

Fundamento de la opinión

---

[90] NIA-ES 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento.*

[91] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

[92] NIA-ES 570 (Revisada 2024).

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[93]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 1b) – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado una incorrección material en la otra información. La otra información consiste exclusivamente en el informe de gestión

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).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

[93] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[94]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 1.c) – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad de interés público y formula cuentas anuales abreviadas, con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado una incorrección material en la otra información. La otra información consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales abreviadas de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada).

  …

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

[94] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

…

INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[95]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 2*: (suprimido).*

Ejemplo 3*: (suprimido).*

Ejemplo 4*: (suprimido).*

Ejemplo 5 – Informe de auditoría de una entidad que no es de interés público con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.

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

[95] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada).

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[96]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 6 – Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión con salvedades, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento

[96] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

material de las cuentas anuales consolidadas que afecta en la misma medida al informe de gestión

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

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

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

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Opinión con salvedades

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[97]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales consolidadas es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

[97] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

…

Ejemplo 7 – Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión desfavorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que motivan la opinión desfavorable (adversa) sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de un grupo formado por una entidad de que no es una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024).
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

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

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

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Opinión desfavorable

…

Fundamento de la opinión desfavorable

…

Empresa en funcionamiento

No se ha identificado incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento[98]

En el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estas, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de las cuentas anuales consolidadas es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

[98] Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios acerca de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección *Empresa en funcionamiento* del informe de auditoría.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores de la sociedad dominante a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 8 – Denegación de opinión sobre las cuentas anuales de una entidad que no es una entidad de interés público debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales, lo cual afecta de igual forma al informe de gestión

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).

…

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre las cuentas anuales

Denegación de opinión

…

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la Sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, los administradores aún estaban en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

No hemos podido concluir sobre lo adecuado de la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de las cuentas anuales ni sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Modificaciones que afectan a la NIA-ES 805 (Revisada), *Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero (frase suprimida)*

Se modifica la redacción de los apartados que se indican a continuación, para que conste lo siguiente:

Requerimientos

…

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

…

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero

…

14. Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye:

(a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada);[99]

(b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[100];

(c) una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)[101];

(d) comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[102]; o

(e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[103].

El auditor considerará las implicaciones que, en su caso, tienen estas cuestiones en la auditoría de un solo estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. (Ref: Apartados A23-A27).

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Consideraciones para la aceptación del encargo

---

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

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

[101] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartados 35-36.

[102] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente,* apartado 13.

[103] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información,* apartado 22(e) (ii).

Aplicación de las NIA (Ref.: Apartado 7)

…

A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables. En el caso de una auditoría de un estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570 (Revisada 2024) sean aplicables a las circunstancias de la auditoría, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere. Si el auditor concluye que es posible que no sea factible la auditoría de un solo estado financiero, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

…

Consideraciones para la planificación y ejecución de la auditoría (Ref.: Apartado 10)

A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA, tales como la NIA 240,[104] la NIA 550[105] y la NIA 570 (Revisada 2024). Esto se debe a que podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref.: Apartado 11)

…

A17. En el Anexo 2 se muestran ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero (véanse, por ejemplo, los Anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada), la NIA 570 (Revisada 2024), la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada)).

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se informa sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

…

[104] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

[105] NIA 550, *Partes vinculadas*.

Empresa en funcionamiento

A19. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de un solo estado financiero, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades de la dirección[106] con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor[107] en el informe de auditoría también puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada 2024) según las circunstancias del encargo.

…

Anexo 2

(Ref.: Apartado A17)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero

[Modificaciones que afectan al informe de auditoría adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España]

…

Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre un balance de una entidad que no es de interés público formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 3.1 de la LAC y 12.1 del RLAC.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un balance (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad de interés público.

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024). La información revelada en el balance sobre la incertidumbre material es adecuada.
- El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de los administradores y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.

…

[106] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A49.

[107] Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

INFORME DE AUDITORÍA DE AUDITORÍA DE BALANCE EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][108]:

Opinión

EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

…

Fundamento de la opinión

…

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

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

En el contexto de nuestra auditoría del Balance en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por los administradores del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación del Balance es adecuada.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de los administradores respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las correspondientes secciones de este informe.

…

Ejemplo 2: *(suprimido).*

Ejemplo 3: *(suprimido).*

[108] 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