

# **Introducción a las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (adaptación de las NIA para su aplicación en España)**

## **Informes de Auditoría**

Sesión del día 18 de septiembre de 2013 en Zaragoza

Ponente: **Carmen Rodríguez**

Cargo y Organización: **Departamento Técnico ICJCE**

© Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). España 2012.

El presente material pertenece al ICJCE, se atribuyen a éste todos los derechos de explotación y otros conexos sobre el mismo en cualquier forma, modalidad o soporte.

El material debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Por tanto, se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa y por escrito del ICJCE". (R.D.L. 1/1996, de 12 de abril)

# Índice

- Introducción.
- Formarse una opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- Situaciones que originan cambios en el informe de auditoría.
- Información comparativa.
- Proyectos IAASB sobre la serie 7xx.



# Introducción



# Introducción



## NIA 200

*En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:*

*(a) la obtención de una **seguridad razonable** de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y*

*(b) la **emisión de un informe sobre los estados financieros**, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.*

# Introducción

¿Por qué los auditores expresan una opinión sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel en lugar de una conclusión absoluta?

Los auditores expresan su opinión, sobre que las cuentas anuales están libres de errores significativos, basados en una “**seguridad razonable**”; esto es debido a que el proceso de auditoría está sujeto a limitaciones inherentes que imposibilitan una conclusión absoluta.

La naturaleza de las cuentas anuales en sí mismas implica que la Dirección tampoco puede afirmar que estas son absolutamente correctas (uso del juicio, estimados, posibilidad de elección entre diferentes criterios).

Y también hay limitaciones económicas y temporales



¿Cuánto tiempo y dinero (recursos humanos) costaría alcanzar una conclusión absoluta?

# Introducción



**ic/ac** *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*

→ Modificación de la NT sobre Informes (2010)

→ NIA 700  
→ NIA 705  
→ NIA 706

→ NTA sobre Información Comparativa (2010).

→ NIA 710

→ NTA sobre Otra Información Incluida en Documentos que Acompañan a las Cuentas Anuales (2004).

→ NIA 720

**I  
N  
F  
O  
R  
M  
E  
  
D  
E  
  
A  
U  
D  
I  
T  
O  
R  
Í  
A**





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



## OBJETIVOS

- Formación de una opinión sobre los “estados financieros” (EF).
- Expresión de dicha opinión.



## Notas aclaratorias en la NIA 700 para su adaptación

### “Estados financieros” (EF) en NIA 700 se refiere a:

*“Un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”.*

*Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.*

=

“Las cuentas anuales”,  
“cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”

=

“Memoria de las cuentas anuales”

NIA  
700

Estructura y  
contenido

Marco de información  
financiera aplicable

## Art. 2.1 del TRLAC: Marco “normativo” de información financiera aplicable

- a) *La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación. (NIIF)*
- b) *El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.*
- c) *El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.*
- d) *Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.*
- e) *El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.*



“Marco de imagen fiel”

## Marco de información financiera aplicable

NIA 700.7

**“Marco de imagen fiel”**

- Requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además, para presentar la imagen fiel:
  - ✓ puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o
  - ✓ puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco.

**“Marco de cumplimiento”**

- Requiere el cumplimiento de sus requerimientos.

NIA  
700

NIA 700. 7 = Art. 12 Reglamento TRLAC

## Notas aclaratorias en la NIA 700 para su adaptación

**Dirección** = **Miembros del órgano de administración o equivalente**

**Preparación**

**Presentación fiel** = **Expresión de la imagen fiel**

||  
**Formulación**

NIA  
700

## Estructura y formato del informe de auditoría

### ¡Novedades!

- Existencia de secciones y títulos para las mismas.
- Detalle en la descripción de las responsabilidades de la dirección y del auditor.
- Incluyen como responsabilidad de los administradores la existencia del **control interno necesario para evitar incorrecciones significativas en los EF.**
- El auditor incluye explícitamente dentro de sus responsabilidades que **la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para basar su opinión** o, en su caso, su opinión con salvedades o su opinión desfavorable (sólo en el caso de denegar su opinión indicará que no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada).

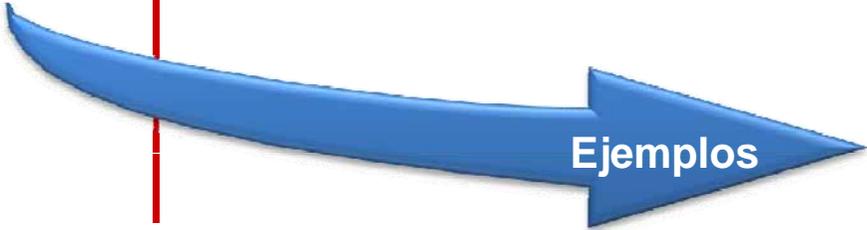
## Estructura y formato del informe de auditoría

### Elementos básicos (NIA 700)

- Título.
- Identificación de los destinatarios
- Párrafo introductorio: identificación de la entidad auditada, de los componentes de los EEFF y el periodo a que se refieren.
- Responsabilidades de la Dirección.
- Responsabilidad del Auditor: incluye párrafos con el alcance de la auditoría
- Párrafo de opinión
- Otros asuntos y responsabilidades de informar
- Firma del auditor
- Fecha de emisión del informe
- Dirección del Auditor

### Otros elementos

- Circunstancias con efecto en la opinión de auditoría: (**NIA 705**)
  - Párrafo de fundamento de la opinión modificada.
- Circunstancias que no afectan a la opinión de auditoría: (**NIA 706**)
  - Párrafos de énfasis.
  - Párrafos sobre otras cuestiones.



Ejemplos

## Ejemplos de informes de auditoría en NIA 700

### → Modelos informe NIA



### → Modelos informe adaptados

**Ejemplo 1:** Informe de auditoría sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (por ejemplo, NIIF).

**Ejemplo 2:** Informe de auditoría sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

**Ejemplo 3:** Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (por ejemplo, NIIF).

**Ejemplo 1:** Informe de auditoría sobre cuentas anuales formuladas de conformidad con el marco de imagen fiel aplicable en España (2.1 del TRLAC).

**Ejemplo 2:** No se ha adaptado el modelo.

**Ejemplo 3:** Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas formuladas de conformidad con un marco de imagen fiel aplicable en España (en este caso, NIIF adoptadas por la Unión Europea).

**Veamos en detalle el Ejemplo 1**

FAVORABLE

→ Modelo informe NIA

→ Modelo informe adaptado

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE  
[Destinatario correspondiente]

### Informe sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros*

La **dirección** es responsable de la **preparación y presentación fiel** de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, 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.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE  
Cuentas Anuales  
A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....][Destinatario correspondiente]

### Informe sobre las cuentas anuales

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

*Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales*

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

→ Modelo informe NIA

FAVORABLE

→ Modelo informe adaptado

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las **Normas Internacionales de Auditoría**. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

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

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la **normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España**. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información contenida en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

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

FAVORABLE

→ Modelo informe NIA

→ Modelo informe adaptado

*Opinión*

En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

*Opinión*

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

## Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

### Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión (obligatoriamente o de forma voluntaria)

- El auditor manifestará en este párrafo, el alcance de su trabajo y si la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio.
- El auditor no tienen obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables auditados de la entidad.

Contradicciones significativas:

Si hay que modificar la información incluida en el informe de gestión y la entidad se niega a hacerlo, debe modificarse el párrafo sobre el informe de gestión incluido en el informe de auditoría para explicar las contradicciones o errores significativos observados.



*El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. No obstante el informe de gestión no incluye la información requerida por la legislación vigente en relación con xxxxxxxx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.*

## Fecha de emisión del informe

Esta fecha no podrá ser anterior a:

- la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para formarse una opinión, ni, por lo tanto,
- a la fecha de formulación de dichas cuentas por los administradores.

El informe de auditoría deberá estar fechado, a fin de determinar claramente hasta qué momento el auditor es responsable de realizar procedimientos de auditoría relativos a “Hechos Posteriores” que pudieran afectar a las cuentas auditadas.



## Formarse una opinión de auditoría

***El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros (EF) han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.***



***El auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los EF en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.***

# Formarse una opinión de auditoría

## Consideraciones:

### Evidencia de auditoría

- ¿Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada?
- ¿Son razonables las estimaciones contables hechas por la dirección?
- ¿Corroboran los procedimientos analíticos realizados al final o cerca del final de la auditoría las conclusiones formadas durante la auditoría?



NIA 330

NIA 540

NIA 520

NIA  
700

# Formarse una opinión de auditoría

## Consideraciones:

### Materialidad

NIA 450

Concluir sobre si:

- La materialidad sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados reales de la entidad.
- Las incorrecciones no corregidas (incluyendo las de periodos anteriores), ya sea individualmente o de forma agregada, podrían dar como resultado una incorrección material.
- Se han considerado los aspectos cualitativos de las prácticas contables (indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección).

NIA 260

NIA 540

NIA  
700

# Formarse una opinión de auditoría

Consideraciones:

## Políticas contables

- ¿Revelan de manera adecuada los EF las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas?
- ¿Son congruentes las políticas contables con el marco de información financiera aplicable y adecuadas a las circunstancias?



# Formarse una opinión de auditoría

## Consideraciones:

### Información a revelar en los estados financieros

- ¿Es relevante, fiable, comparable y comprensible la información presentada?
- ¿Contienen las revelaciones adecuadas que permitan a los usuarios a quienes se destina comprender el efecto de las transacciones o hechos materiales sobre la información contenida en los EF?
- ¿Es adecuada la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada estado financiero?
- ¿Se refieren a o describen los EF el marco de información financiera aplicable?
- ¿Se han hecho todas las revelaciones en los EF que requiere el marco de información financiera aplicable?



# Formarse una opinión de auditoría

## Consideraciones:

### Marcos de imagen fiel

- ¿La presentación, estructura y contenido globales (incluyendo las revelaciones en notas) representa fielmente las transacciones y hechos subyacentes de conformidad con el marco de información financiera aplicable? Si no es así ¿Hay necesidad de desglosar información adicional a la que específicamente requiere el marco de referencia para asegurar una presentación fiel?
- ¿Son los EF, después de cualquier ajuste hecho por la dirección como resultado del proceso de auditoría, congruentes con el conocimiento obtenido sobre la entidad y su entorno?



## Marcos de información financiera con fines generales



NIA 700

Tipos de opinión

## Tipos de opinión

<b>Opinión no modificada (favorable)</b> <b>NIA 700</b>	<i>Se concluye que los que los EF han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</i>
<b>Opinión modificada</b> <b>NIA 705</b>	<i>(a) Se concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los EF en su conjunto <u>no están libres de incorrección material</u>; o (b) <u>no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los EF en su conjunto están libres de incorrección material.</u></i>

FAVORABLE



→ Modelo informe NIA

FAVORABLE

→ Modelo informe adaptado

### Marco de imagen fiel:

<p><i>Opinión</i></p> <p>En nuestra opinión, los estados financieros <b>expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,)</b> la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.</p>	<p><i>Opinión</i></p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas <b>expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen</b> fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
--	--

### Marco de cumplimiento:

<p><i>Opinión</i></p> <p>En nuestra opinión, los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido <b>preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con</b> la Ley XYZ de la jurisdicción X.</p>	<p><i>No se ha adaptado.</i></p>
---	----------------------------------

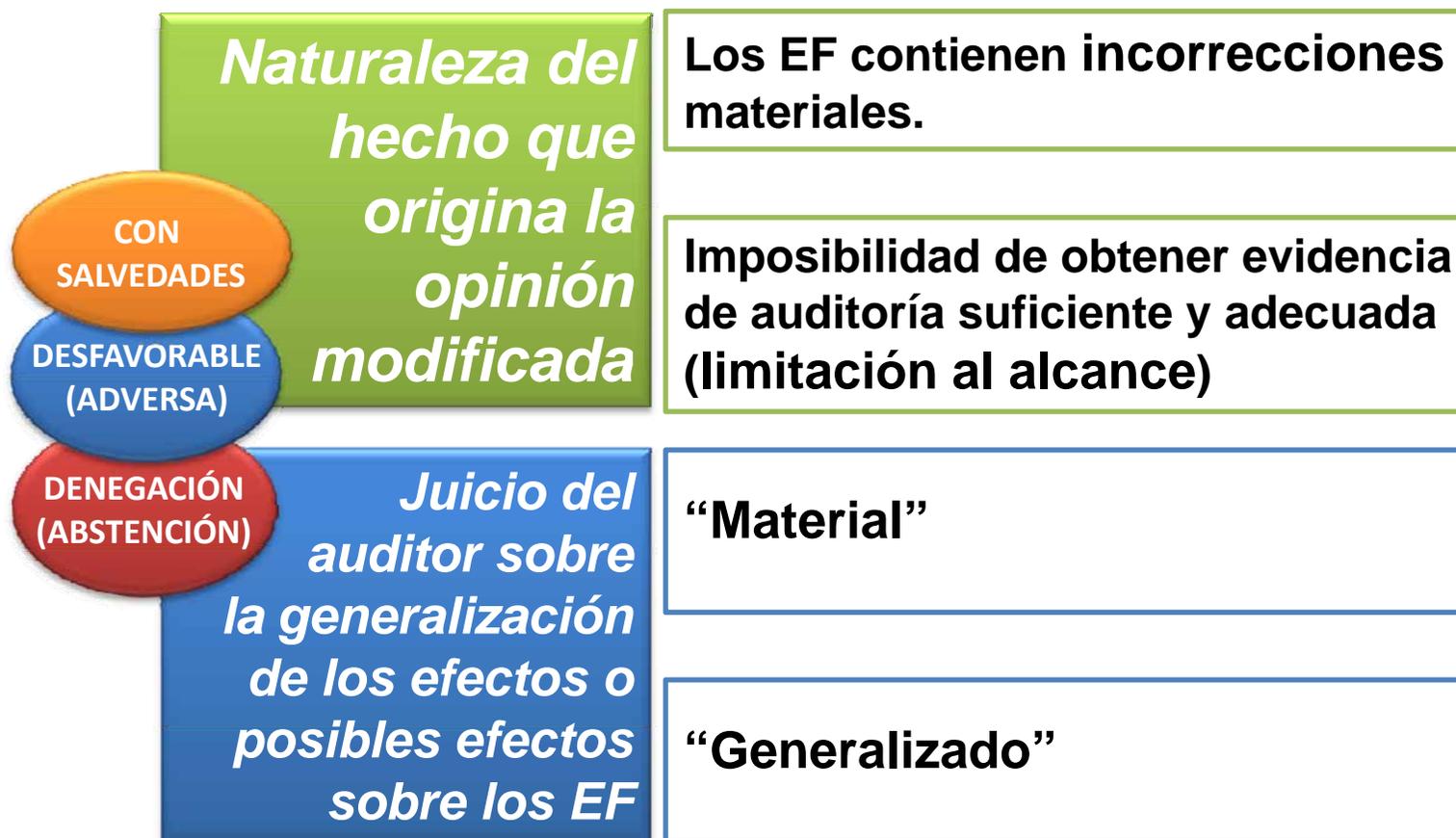
## Situaciones que originan cambios en el informe de auditoría





**NIA 705  
Opinión  
modificada en el  
informe emitido  
por un auditor  
independiente**

## Tipos de opinión modificada



## Tipos de opinión modificada

<b>Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada</b>	<b>Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los EF</b>	
	<i>“Material” pero no “generalizado”</i>	<i>“Material” y “generalizado”</i>
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales.	 <p>CON SALVEDADES</p>	 <p>DESFAVORABLE (ADVERSA)</p>
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (limitación al alcance)	 <p>CON SALVEDADES</p>	 <p>DENEGACIÓN (ABSTENCIÓN)</p>

## Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (RGE)

¿Qué?

- ✓ Circunstancias que le llevan a prever una opinión modificada y
- ✓ la redacción prevista de la modificación.

¿Para?

- Notificar motivos a los RGE.
- Buscar el acuerdo o confirmar las cuestiones en desacuerdo.
- Que los RGE tengan la oportunidad de dar información y explicaciones adicionales.

¿Cómo?

NIA 260

NIA  
705

¿Qué significa material?



NIA 320

Importancia  
relativa

NIA 450

Evaluación de las  
incorrecciones



NIA  
705

## ¿Qué significa “generalizado”?



- No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los EF;
- en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los EF; o
- en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los EF.

## ¿Qué es una “Incorrección”?



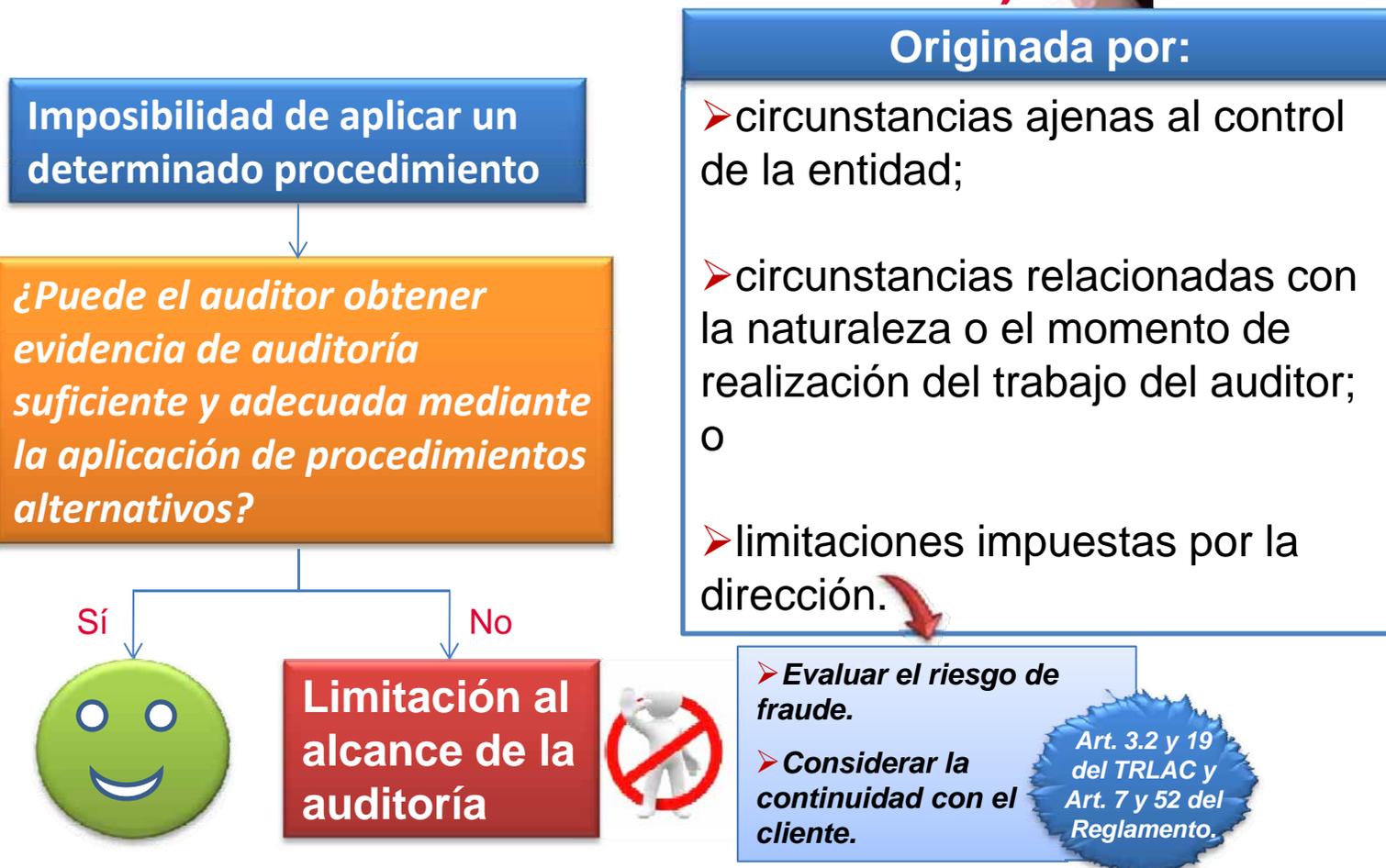
Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida en los EF y lo requerido para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable.



**Relacionada con:**

- la adecuación de las políticas contables seleccionadas;
- la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
- la adecuación o idoneidad de la información revelada en los EF.

# ¿Qué se entiende por “Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada” (Limitación al alcance de la auditoría)?



## ¿Cómo actuar ante una limitación al alcance impuesta por la dirección después de haber aceptado el encargo?



- ▶ Comunicar a los RGE y
- ▶ determinar si es factible la aplicación de procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- ▶ Si no es factible y los posibles efectos serían materiales pero no generalizados: **opinión con salvedades**.
- ▶ Si los posibles efectos pueden ser materiales y generalizados:
  - **renunciará** a la auditoría **cuando la normativa aplicable lo permita** y sea factible (comunicar antes las incorrecciones materiales a los RGE); o
  - si no es factible o no es posible la renuncia antes de emitir el informe: **denegación de opinión**.

Art. 3.2 y 19  
del TRLAC y  
Art. 7 y 52 del  
Reglamento.

## Párrafo de fundamento de la opinión modificada



## Ejemplos de informes de auditoría en NIA 705

→ Modelos informe NIA



→ Modelos informe adaptados

Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (o adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros.

Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (o 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.

Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

“Estados financieros” = “Cuentas anuales”

Veamos estos Ejemplos

## Tipos de opinión modificada

### CON SALVEDADES

El auditor concluye que:

➤ las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los EF; o



➤ no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los EF de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.



## Tipos de opinión modificada

CON  
SALVEDADES

Párrafo de  
responsabilidad del  
auditor

Se corregirá: “..... proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra **opinión de auditoría con salvedades.**”

Párrafo de  
fundamento de la  
opinión modificada

“Fundamento de la opinión con salvedades”



NIA  
705

→ Modelo informe NIA

CON  
SALVEDADES

→ Modelo informe adaptado

### Marco de imagen fiel:

#### **Opinión con salvedades**

En nuestra opinión, **excepto por los efectos (posibles efectos) del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, los estados financieros **expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,)** la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

#### **Opinión con salvedades**

En nuestra opinión, **excepto por los efectos (posibles efectos) del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, las cuentas anuales adjuntas **expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel** del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, SA a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

### Marco de cumplimiento:

#### **Opinión con salvedades**

En nuestra opinión, **excepto por los efectos (posibles efectos) del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 **han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con** la Ley XYZ de la jurisdicción X.

*No se ha adaptado.*

→ Modelo informe NIA

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE  
[Destinatario correspondiente]

**Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros*

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

CON  
SALVEDADES



→ Modelo informe adaptado

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE  
Cuentas Anuales  
A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo  
de.....][Destinatario correspondiente]

**Informe sobre las cuentas anuales**

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

*Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales*

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

→ Modelo informe NIA

CON  
SALVEDADES



→ Modelo informe adaptado

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

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

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información contenida en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

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

*Fundamento de la opinión con salvedades*

Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance de situación por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

*Opinión con salvedades*

En nuestra opinión, **excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, los estados financieros expresan la imagen fiel de *(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,)* la situación financiera de .....

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]  
[Fecha del informe de auditoría]  
[Dirección del auditor]



*Fundamento de la opinión con salvedades*

Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance por xxx. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que se encuentran registradas únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la sociedad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

*Opinión con salvedades*

En nuestra opinión, **excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de .....

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

El informe de gestión adjunto.....

[Firma del auditor]  
[Fecha del informe de auditoría]  
[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

→ Modelo informe NIA

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE  
[Destinatario correspondiente]

**Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros*

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

CON  
SALVEDADES



→ Modelo informe adaptado

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE  
Cuentas Anuales  
A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo  
de.....][Destinatario correspondiente]

**Informe sobre las cuentas anuales**

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

*Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales*

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

→ Modelo informe NIA

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

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

→ Modelo informe adaptado

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información contenida en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

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

→ **Modelo informe NIA**

**CON SALVEDADEDES**

→ **Modelo informe adaptado**



*Fundamento de la opinión con salvedades*

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

*Opinión con salvedades*

En nuestra opinión, **excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, los estados financieros expresan la imagen fiel de *(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,)* la situación financiera de .....

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]  
[Fecha del informe de auditoría]  
[Dirección del auditor]

*Fundamento de la opinión con salvedades*

Tal y como se indica en la nota XX de la memoria adjunta, ABC, S.A. ha adquirido durante el ejercicio una participación del XX% en la sociedad extranjera XYZ. La inversión se encuentra registrada en las cuentas anuales adjuntas por un valor en libros de XX miles de euros. En el transcurso de nuestro trabajo no hemos tenido acceso a la información financiera, los planes de negocio, la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ. En consecuencia, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe recuperable de la inversión de ABC, S.A. en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni determinar si el importe por el que figura registrada la inversión en las cuentas anuales de ABC, S.A. debe ser ajustado.

*Opinión con salvedades*

En nuestra opinión, **excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de .....

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

El informe de gestión adjunto.....

[Firma del auditor]  
[Fecha del informe de auditoría]  
[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

## Tipos de opinión modificada

DESFAVORABLE  
(ADVERSA)

Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada el auditor concluye que:

➤ las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los EF.



## Tipos de opinión modificada

DESFAVORABLE  
(ADVERSA)

Párrafo de  
responsabilidad del  
auditor

Se corregirá: “..... proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría desfavorable.”

Párrafo de  
fundamento de la  
opinión modificada

“Fundamento de la opinión desfavorable”



Además, incluiría cualquier otro hecho del que se tenga conocimiento y que hubiera requerido una opinión modificada.



NIA  
705

→ Modelo informe NIA

DESFAVORABLE  
(ADVERSA)

→ Modelo informe adaptado

### Marco de imagen fiel:

#### **Opinión desfavorable**

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados financieros no expresan la imagen fiel de (o no presentan fielmente) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

#### **Opinión desfavorable**

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, las cuentas anuales adjuntas no expresan la imagen fiel de la situación financiera de la sociedad ABC, SA a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

### Marco de cumplimiento:

#### **Opinión desfavorable**

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.

*No se ha adaptado.*

→ Modelo informe NIA

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE  
[Destinatario correspondiente]

**Informe sobre los estados financieros consolidados**

Hemos auditado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC y sus dependientes, que comprenden el balance de situación consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros consolidados*

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



→ Modelo informe adaptado

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE  
CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS  
A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....]  
[Destinatario correspondiente]

**Informe sobre las cuentas anuales consolidadas**

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas adjuntas de la sociedad ABC, SA y sociedades dependientes, que comprenden el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

*Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales consolidadas*

Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados de ABC, SA y sociedades dependientes, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

→ Modelo informe NIA

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

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



→ Modelo informe adaptado

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales consolidadas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error.- Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales consolidadas, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales consolidadas tomadas en su conjunto.

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



*Fundamento de la opinión desfavorable*

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

*Opinión desfavorable*

En nuestra opinión, **debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”**, los estados financieros consolidados **no expresan la imagen fiel de (o no presentan fielmente)** la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, **ni** .....

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]  
[Fecha del informe de auditoría]  
[Dirección del auditor]

*Fundamento de la opinión desfavorable*

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que no le ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, la dependiente debería haberse integrado globalmente puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales consolidadas de esta falta de integración global.

*Opinión desfavorable*

En nuestra opinión, **debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”**, las cuentas anuales consolidadas **adjuntas no expresan la imagen fiel** de la situación financiera de la sociedad ABC, SA y sociedades dependientes a 31 de diciembre de 20X1, **ni** .....

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

El informe de gestión adjunto.....

[Firma del auditor]  
[Fecha del informe de auditoría]  
[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

## Tipos de opinión modificada

### DENEGACIÓN (ABSTENCIÓN)

El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluye que:

➤ los posibles efectos sobre los EF de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.



## Tipos de opinión modificada

DENEGACIÓN  
(ABSTENCIÓN)



*Caso excepcional*

Quando se den circunstancias extremadamente poco frecuentes de existencia de **múltiples incertidumbres** y

el auditor concluya que:

- ✓ a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres,
- ✓ no es posible formarse una opinión sobre los EF debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los EF.



## Tipos de opinión modificada

DENEGACIÓN  
(ABSTENCIÓN)

Párrafo introductorio

Se corregirá: **“Hemos sido nombrados para auditar.....”**

Párrafo de  
responsabilidad del  
auditor

Sustituir por: *“Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. **Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.”**”*

Párrafo de fundamento  
de la opinión modificada

***“Fundamento de la denegación de opinión”***



Además, incluiría cualquier otro hecho del que se tenga conocimiento y que hubiera requerido una opinión modificada.



NIA  
705

## Marco de imagen fiel:

### *Denegación de opinión*

Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

### *Denegación de opinión*

Debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.



## Marco de cumplimiento

→ Modelo informe NIA

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE  
[Destinatario correspondiente]

**Informe sobre los estados financieros**

**Hemos sido nombrados para auditar** los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros consolidados*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, .....

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. **Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.**



→ Modelo informe adaptado

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE  
CUENTAS ANUALES  
A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....]  
[Destinatario correspondiente]

**Informe sobre las cuentas anuales**

**Hemos sido nombrados para auditar** las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

*Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales consolidadas*

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del .....

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en la realización de la auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. **Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.**

**DENEGACIÓN  
(ABSTENCIÓN)**

→ **Modelo informe NIA**

→ **Modelo informe adaptado**



*Fundamento de la denegación de opinión*

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

*Denegación de opinión*

Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]  
[Fecha del informe de auditoría]  
[Dirección del auditor]

*Fundamento de la denegación de opinión*

El balance de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1 incluye las partidas correspondientes a su participación en la UTE XYZ (país X), que representa más del 90% de los activos netos a dicha fecha. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la UTE XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos que la sociedad controla conjuntamente, de los pasivos de los cuales es responsable conjuntamente, de los ingresos y gastos del ejercicio ni de los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo que provienen de la UTE XYZ.

*Denegación de opinión*

Debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

El informe de gestión adjunto.....

[Firma del auditor]  
[Fecha del informe de auditoría]  
[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

## Opinión parcial no permitida



En un informe de auditoría de EF (cuentas anuales), ***cuando se esté expresando una opinión desfavorable o denegando la opinión sobre dichos EF en su conjunto***, no se permite la expresión de una opinión favorable sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas.



**NIA 706**  
**Párrafos de énfasis**  
**y párrafos sobre**  
**otras cuestiones en**  
**el informe emitido**  
**por un auditor**  
**independiente**

## Párrafo de énfasis

- ✓ Se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los EF y que,
- ✓ a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los EF.



Inmediatamente después del párrafo de opinión.

Título: “Párrafo de énfasis”.

Clara referencia a la cuestión que se resalta y a su ubicación en los EF (nota x).

Indicará que no afecta a la opinión.

NO incluye la información que se le exige a la dirección que la revele en los EF.

NO sustituye a una opinión modificada.

## Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis



- ✓ La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- ✓ Aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable (por ejemplo, una nueva NIIF).
- ✓ Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE  
[Destinatario correspondiente]

### Informe sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros .....

*Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros*

*Responsabilidad del auditor*

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

#### *Fundamento de la opinión con salvedades*

Los valores negociables a corto plazo de la sociedad están valorados en el balance de situación en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. Los registros de la sociedad indican que, si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en el estado de resultados del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el balance de situación se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.



INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

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

### Informe sobre las cuentas anuales

Hemos auditado las cuentas anuales .....

*Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales*

*Responsabilidad del auditor*

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

#### *Fundamento de la opinión con salvedades*

Los valores negociables a corto plazo de la sociedad están valorados en el balance en xxx. Los administradores no han actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los han registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera aplicable. Los registros de la sociedad indican que, si se hubieran actualizado los valores negociables a valor de mercado, la sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el balance se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.



*Opinión con salvedades*

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan la imagen fiel de *(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,)* la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

*Párrafo de énfasis*

Queremos llamar la atención sobre la nota X de los estados financieros, que describe la incertidumbre relacionada con el resultado de un litigio emprendido contra la sociedad por la sociedad XYZ. Nuestra opinión no contiene salvedades en relación con esta cuestión.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

*Opinión con salvedades*

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

*Párrafo de énfasis*

Llamamos la atención sobre la nota X de las cuentas anuales, que describe una incertidumbre relacionada con el resultado de un litigio emprendido contra la sociedad por la sociedad XYZ. Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

El informe de gestión adjunto.....

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

## Circunstancias en las que es necesario un párrafo de énfasis



“Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”, apartado 19(b):

- El auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones.
- Es necesario revelar la información adicional en los EF para evitar que éstos induzcan a error
- Se incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para llamar la atención de los usuarios sobre las revelaciones de información adicionales.

## Circunstancias en las que es necesario un párrafo de énfasis



### NIA 560

Hechos posteriores al cierre, apartado 16

*Conocidos con posterioridad a la fecha de publicación de los EF*

- Se modifican (reformulan) los EF,
- Informe de auditoría con un **párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones**, que remita a la nota explicativa de los EF que describa más detalladamente la razón por la que los EF anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor.

## Circunstancias en las que es necesario un párrafo de énfasis



### NIA 570

Empresa en funcionamiento, apartado 19

#### Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

- Se revela la información adecuada en los EF.
- Informe de auditoría con un párrafo de énfasis para:
  - destacar la existencia de una incertidumbre material al respecto y
  - llamar la atención sobre la nota explicativa de los EF que revela la incertidumbre.

**NIA 570, Ejem.**

*Sin que implique introducir salvedades en la opinión, llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros que indica que la sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo circulante de la sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Esta situación, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indica la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.*

## Párrafo sobre otras cuestiones

- ✓ Se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los EF y que,
- ✓ a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.



Título: “Párrafo sobre otras cuestiones”.

NO incluye la información que se exige a la dirección que la proporcione.

NO incluye información sujeta al deber de confidencialidad.

El párrafo se sitúa después del párrafo de opinión y, en su caso, de cualquier párrafo de énfasis.

## Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría



### Por ejemplo:

Limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección:

- Posibles efectos materiales y generalizados.
- **No se ha podido renunciar** al encargo.
- Denegación de opinión.

Art. 3.2 y 19  
del TRLAC y  
Art. 7 y 52 del  
Reglamento.

*Si el auditor considera necesario explicar las razones por las que no le es posible renunciar.*

## Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría



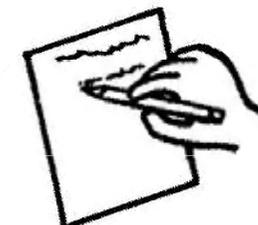
### Por ejemplo:

*Emisión de un informe sobre más de un conjunto de EF:*

- Informe de auditoría sobre EF de conformidad con PGC.
- Informe de auditoría sobre EF de conformidad con las NIIF.
- Los dos marcos son aceptables en las respectivas circunstancias.

***Si el auditor considera necesario indicar que la misma entidad ha preparado otro conjunto de EF de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos EF.***

## Circunstancias en las que es necesario un párrafo sobre otras cuestiones



### NIA 560

Hechos posteriores al cierre, apartado 16.

### NIA 710

Información comparativa- Cifras correspondientes a periodos anteriores y EF comparativos.

### NIA 720

Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los EF auditados, apartado 10(a).

## Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (RGE)

¿Qué?

- ✓ Que se prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones y
- ✓ la redacción prevista.

¿Para?

- Conocimiento de los RGE.
- Que los RGE tengan la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales.

¿Cómo?

NIA 260



**NIA 710**  
**Información  
comparativa- cifras  
correspondientes a  
periodos anteriores  
y estados  
financieros  
comparativos**

## Información comparativa

**O  
B  
J  
E  
T  
I  
V  
O  
S**

**D  
E  
A  
U  
D  
I  
T  
O  
R  
Í  
A**

- ✓ Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los EF se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y
- ✓ emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

## Notas aclaratorias



NIA  
710

# Información comparativa



## Información comparativa

Importes e información a revelar incluidos en los EF y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

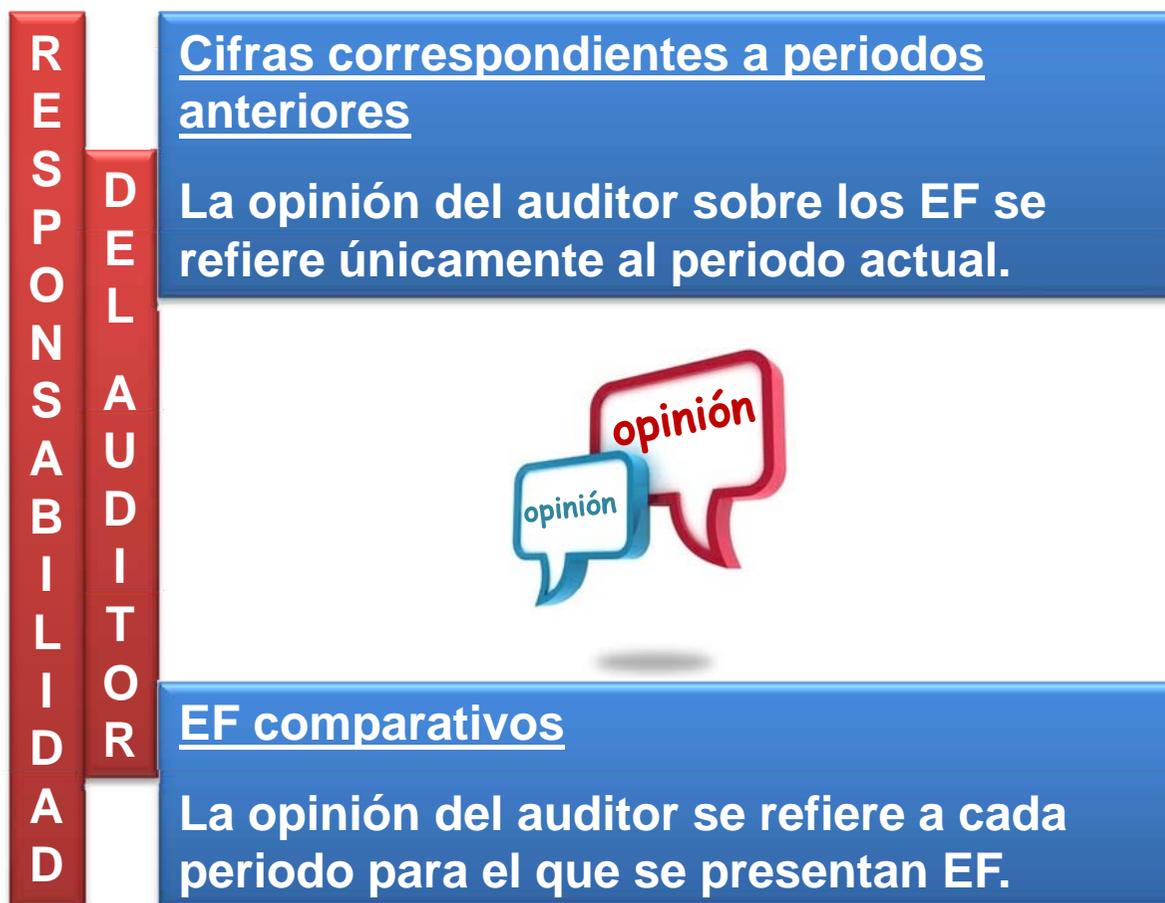
## Cifras correspondientes a periodos anteriores

Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como **parte integrante de los EF del periodo actual**, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados “**cifras del periodo actual**”).

## EF comparativos

Información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen **a efectos de comparación** con los EF del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión.

## Información comparativa



## Información comparativa

- **¿Incluyen los EF la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable**
- **¿Está adecuadamente clasificada dicha información**



**P  
R  
O  
C  
E  
D  
I  
M  
I  
E  
N  
T  
O  
S**  
**D  
E  
A  
U  
D  
I  
T  
O  
R  
Í  
A**

- Evaluar si la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada.
- Evaluar si las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual.
- Si hay cambios en las políticas contables, evaluar que se aplica la normativa contable.
- Solicitar manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor y de cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material.
- Si se es el auditor del periodo anterior: cumplir requerimientos aplicables de la NIA 560, “Hechos posteriores al cierre”, conocidos con posterioridad a la publicación de los EF.
- Si los EF del periodo anterior han sido modificados: determinar si la información comparativa concuerda con los EF modificados.

NIA  
710

## Cifras correspondientes a periodos anteriores

✓ La opinión del auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores.

✓ La opinión del auditor es sobre los EF del periodo actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a periodos anteriores

EF del periodo anterior auditados por el mismo auditor. Informe de auditoría del periodo anterior con opinión modificada

➤ La cuestión que dio lugar a la opinión modificada **se ha resuelto** conforme a la normativa aplicable.

✓ **Opinión no modificada** (favorable) sobre el periodo actual.

## Cifras correspondientes a periodos anteriores

### Informe de auditoría del periodo anterior con opinión modificada

➤ La cuestión que dio lugar a la opinión modificada **NO se ha resuelto** conforme a la normativa aplicable.

✓ Se expresará una **opinión modificada** sobre los EF del periodo actual.

**Los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son materiales.**

*Fundamento de la opinión con salvedades*

NIA 710, Ejemplo 1

*Tal como se comenta en la nota X de la memoria, no se ha registrado amortización alguna en las cuentas anuales, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las reservas deben reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.*

*Opinión con salvedades*

*En nuestra opinión, **excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del .....*

NIA  
710

## Cifras correspondientes a periodos anteriores

### Informe de auditoría del periodo anterior con opinión modificada

➤ La cuestión que dio lugar a la opinión modificada **NO se ha resuelto** conforme a la normativa aplicable.

✓ Se expresará una **opinión modificada** sobre los EF del periodo actual.

**E** **Los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las**  
**X** **cifras del periodo actual NO son materiales.**  
**C**  
**E**  
**P**  
**C**  
**I**  
**Ó**  
**N**

*Fundamento de la opinión con salvedades*

NIA 710, Ejemplo 2

*Debido a que fuimos nombrados auditores de la sociedad ABC, S.A. durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión con salvedades. Nuestra opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual también es una opinión con salvedades debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y los del anterior.*

*Opinión con salvedades*

*En nuestra opinión, **excepto por los posibles efectos sobre las cifras comparativas del ejercicio anterior del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”**, las cuentas anuales adjuntas*

NIA  
710

## Cifras correspondientes a periodos anteriores

EF del periodo anterior auditados por el mismo auditor. Existe una incorrección material en los EF del periodo anterior sobre los que se emitió un informe de auditoría con opinión no modificada (favorable).

E  
X  
C  
E  
P  
C  
I  
Ó  
N

➤ Las cifras comparativas no han sido correctamente adaptadas a efectos comparativos o no se ha revelado la información adecuada en los EF del periodo actual.

✓ **Opinión modificada** con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichos EF del periodo actual.

➤ Los EF no se han modificado y emitido de nuevo (reformulado), pero las cifras comparativas han sido correctamente adaptadas a efectos comparativos o se ha revelado la información adecuada en los EF del periodo actual.

✓ Se **puede** incluir un **párrafo de énfasis** que describa las circunstancias y haga referencia, cuando proceda, a la información revelada en los EF.

## Cifras correspondientes a periodos anteriores

### EF del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor

➤ La normativa no prohíbe hacer mención al auditor predecesor en el informe de auditoría y se decide hacerlo.

✓ Se **puede** hacer mención en un **párrafo sobre otras cuestiones**.

#### *Otras cuestiones*

*Las cuentas anuales de la sociedad ABC, S.A. correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1.*

NIA 710, Ejemplo 3

### EF del periodo anterior NO fueron auditados

✓ Se **ha de manifestar** en un **párrafo sobre otras cuestiones**. Esto no exime de la aplicación de procedimientos sobre saldos de apertura.

NIA 510

#### *Otras cuestiones*

*Las cifras comparativas del ejercicio 20X0 no fueron auditadas.*

Ejemplo

## Estados Financieros comparativos

✓ La opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan EF.

*Fundamento de la opinión con salvedades*

**NIA 710, Ejemplo 4**

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

*Opinión con salvedades*

*En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.*

✓ Se puede expresar una opinión distinta para cada periodo presentado.

✓ Se puede incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos.

NIA  
710

## Estados Financieros comparativos

**EF del periodo anterior auditados por el mismo auditor. La opinión sobre los EF del periodo anterior difiere de la que previamente expresó.**

✓ Se **revelarán** los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un **párrafo sobre otras cuestiones**.

**EF del periodo anterior NO fueron auditados**

✓ Se **ha de manifestar** en un **párrafo sobre otras cuestiones**. Esto  no exime de la aplicación de procedimientos sobre saldos de apertura.

*Otras cuestiones*

**Ejemplo**

*Los EF comparativos del ejercicio 20X0 no fueron auditados.*

**EF del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor**

✓ Se **hará mención** en un **párrafo sobre otras cuestiones**.

**EX  
CEP  
CIÓN**

✓ No se requiere el párrafo sobre otras cuestiones si el auditor predecesor emite de nuevo el informe de auditoría sobre los EF del periodo anterior y este informe acompaña al del auditor sucesor.

✓ Se expresará una opinión sobre los EF del periodo actual.

**NIA  
710**

## Estados Financieros comparativos

### EF del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor

➤ Existe una incorrección material en los EF del periodo anterior sobre los que un auditor predecesor expresó una opinión no modificada (favorable).

✓ Se comunicará la incorrección al nivel adecuado de la dirección y a los RGE, y

✓ se solicitará que se informe al auditor predecesor.



➤ Si se modifican (reformulan) los EF del periodo anterior y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe.

✓ El nuevo informe acompaña al del auditor sucesor.

✓ Se expresará una opinión sobre los EF del periodo actual.

➤ Si se modifican (reformulan) los EF del periodo anterior y el auditor predecesor NO puede o NO acepta emitir un nuevo informe.

✓ Un **párrafo sobre otras cuestiones** puede señalar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los EF del periodo anterior antes de que sean modificados (reformulados).



# Información comparativa

Si los EF del periodo anterior fueron auditados por otro auditor.



Si, cuando corresponda, las cifras comparativas han sido correctamente adaptadas y se ha revelado la información adecuada.



*Cifras comparativas / EF comparativos*



Si los EF del periodo anterior no fueron auditados.

*Cifras o EF comparativos*



**párrafo sobre "otras cuestiones"**

*Cifras o EF comparativos*



**párrafo de "énfasis"**



**NIA 720**  
**Responsabilidad de**  
**auditor con**  
**respecto a otra**  
**información incluida**  
**en los documentos**  
**que contienen los**  
**estados financieros**  
**auditados**

# Otra información

## Alcance y objetivo

Documentos que contienen los EF auditados



Informes anuales (o documentos similares), que se emiten para los propietarios (o interesados similares), que contienen los EF auditados y el correspondiente informe de auditoría.

**¿Cuál es la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a la otra información incluida?**

Responder adecuadamente ante el riesgo de que la otra información pueda menoscabar la credibilidad de los EF y del informe de auditoría.

**¿Cuándo?**

Si existen incongruencias materiales entre los estados financieros auditados y la otra información

## Examen de la “otra información”

**El auditor examinará la otra información para identificar incongruencias materiales, si las hubiera, con los estados financieros auditados.**



**Para ello es necesario que tenga acceso a la misma en el momento oportuno, por lo que deberá acordar con la dirección o los RGE que se les proporcione antes de la emisión de su informe de auditoría.**



**Es útil acordar con la dirección la fecha en la que la otra información estará disponible; p.ej. en la carta de encargo.**

## Definiciones

### Otra información

#### Información financiera y no financiera

### E J E M P L O S

- Un informe de la dirección o de los RGE sobre las operaciones.
- Resúmenes financieros o datos financieros destacables.
- Datos sobre la plantilla.
- Inversiones de capital previstas.
- Ratios financieros.
- Nombres de los directivos y de los administradores.
- Determinados datos trimestrales.



## Definiciones

### Incongruencia

Contradicción entre la información contenida en los EF auditados y la otra información.

### Incorrección en la descripción de un hecho

La otra información no relacionada con cuestiones que aparecen en los EF auditados, está incorrectamente expresada o presentada.

M  
A  
T  
E  
R  
I  
A  
L  
E  
S

**Duda sobre la opinión de auditoría**



**Menoscaba la credibilidad del documento que contiene los EF**



## Incongruencias materiales

### *Antes de la fecha del informe de auditoría*

➤ Si es necesaria la modificación de los EF auditados y la dirección rehúsa hacerlo.

**NIA 705**

➤ Si es necesaria la modificación de la otra información y la dirección rehúsa hacerlo, comunicará dicha cuestión a los RGE, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad; e

(a) incluirá en el informe de auditoría un párrafo sobre "Otras cuestiones";

(b) retendrá el informe de auditoría; o

(c) renunciará al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

**NIA 706**

*Art. 3.2 y 19 del TRLAC y Art. 7 y 52 del Reglamento.*

**NIA  
720**



## Incongruencias materiales

### *Después de la fecha del informe de auditoría*

- Si es necesaria la modificación de los EF auditados, se aplicarán requerimientos aplicables a hechos posteriores.

NIA 560

- Si es necesaria la modificación de la otra información y la dirección:
  - **Acepta:** Aplicar procedimientos que pueden incluir la revisión de las medidas tomadas por la dirección para asegurarse de comunicar a partes interesadas.
  - **Rehúsa:** Notificar las reservas en relación con la otra información a los RGE, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, y adoptar cualquier medida adicional que se considere adecuada (*p.ej. obtener asesoramiento jurídico*).

NIA  
720



## Incorrecciones materiales en la descripción de un hecho

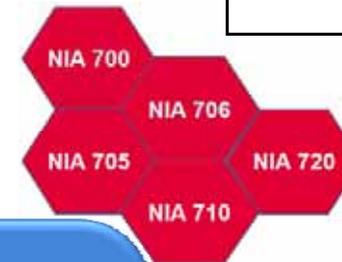
Tras discutir la cuestión con la dirección, el auditor puede llegar a concluir que:

- Se trata de diferencias de juicio o de opinión fundadas.
- Existe una aparente incorrección material: Se solicitará a la dirección, para su consideración, que consulte a un tercero cualificado, como por ejemplo el asesor jurídico de la entidad.
- Existen incorrecciones material en la descripción de hechos contenidos en la “otra información” y que la dirección rehúsa corregir.
  - Notificar las reservas en relación con la otra información a los RGE, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, y adoptar cualquier medida adicional que se considere adecuada (*p.ej. obtener asesoramiento jurídico*).

## Proyectos del IAASB



- NIA 610 revisada en 2013 (afecta a NIA 315).
- Revisión de la NIA 700 y otras NIA's relacionadas.
- Nueva NIA 701 (Comunicando asuntos de auditoría clave en el informe de auditoría).
- Revisión NIA 720.
- Nueva NIA sobre auditoría de desgloses en los EF.
- Existe un proyecto de revisión de prácticamente todas las normas ("Post – Implementation Review") cuyo objetivo es mejorar el contenido de las normas cara su aplicación práctica de forma homogénea.



**¡Muchas  
gracias!**

Sesión del día 18 de septiembre de 2013 en Zaragoza

Ponente: Carmen Rodríguez

Cargo y Organización: Departamento Técnico ICJCE