



**OPINION MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR
INDEPENDIENTE
(NIA-ES 705)**

ACTUALIZADO SEGÚN NIA-ES 705 (R)

La NIA-ES 705 (R) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA-ES 700 (R), concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.

1.- Introducción

La NIA-ES 705 (R) recoge las circunstancias en las cuales el auditor debe expresar una opinión modificada. Dependiendo de la naturaleza del hecho que la origina y del juicio del auditor sobre sus efectos, la opinión puede ser: con salvedades, desfavorable (o adversa) y denegada (o abstención de opinión).

El tipo de opinión modificada que resulta adecuado dependerá de:

- (a) la naturaleza del hecho que la origina, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
- (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

2.- Objetivo

El auditor ha de expresar una opinión modificada sobre los estados financieros cuando:

- (a) Concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto **no están libres de incorrección** material; o
- (b) **No pueda obtener evidencia** de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material

3.- Definiciones

Esta NIA-ES recoge el significado de los siguientes términos:

a) Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

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

b) Opinión modificada: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros.

4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA hacen referencia a situaciones en las que se requiere una opinión modificada, su determinación, la estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada y la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

4.1 Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:

- (a) **concluya**, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
- (b) **no pueda obtener evidencia** de auditoría suficiente y adecuada **para concluir** que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

4.2 Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

- (a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
- (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (o adversa)

El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación (o abstención) de opinión

El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor también denegará la opinión cuando en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

Si, después de aceptar el encargo, el auditor observara que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que considere que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegada, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación y si la dirección rehúsa eliminarla el auditor comunicará el hecho a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades.

Sin embargo, si la conclusión del auditor es que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:

- (i) renunciará a la auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten y ello es factible, comunicando a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada.; o

(ii) si no es factible la renuncia a la auditoría, el auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

En este apartado, la norma hace referencia en un cuadro aclaratorio a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo que establece los casos en los que el auditor puede renunciar a continuar con el contrato de auditoría.

Otras consideraciones en relación con la opinión desfavorable o con la denegación de opinión

Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (o adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) **sobre los estados financieros en su conjunto**, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada favorable) sobre un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable.

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

Opinión del auditor

Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de opinión”, según corresponda.

Opinión con salvedades

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”:

- (a) los estados financieros expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o
- (b) los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

Opinión modificada por imposibilidad de obtener evidencia

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la frase: “excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones...”.

Opinión desfavorable o adversa

Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (o adversa), manifestará que en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”:

(a) los estados financieros no expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o

(b) los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

Denegación (abstención) de opinión

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

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

b) debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión” no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría; y,

c) indicará en el primer párrafo de la sección “Denegación de opinión” que fue contratado para auditar las cuentas, en lugar de manifestar que ha auditado las cuentas (*véase ejemplo 4 del Anexo de la NIA-ES 705 (R)*).

Fundamento de la opinión

Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA-ES 700 (R), sustituirá el título “Fundamento de la opinión” por “Fundamento de la opinión con salvedades”, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, según corresponda, y en dicha sección incluirá una descripción de la cuestión que da lugar a la opinión modificada.

4.3.1 Incorrecciones materiales que afectan a cantidades concretas: Si existe alguna incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en la sección de “Fundamento de la opinión” una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible, en cuyo caso se ha de indicar tal circunstancia en esa sección.

4.3.2 Errores en información descriptiva: Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en la sección “Fundamento de la opinión” una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

4.3.3 Errores por falta de información: Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor

(a) lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad;

(b) describirá en la sección “Fundamento de la opinión” la naturaleza de la información omitida; y

(c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida.

4.3.4 Falta de evidencia: Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección “Fundamento de la opinión” los motivos de dicha imposibilidad.

4.3.5 Cuando se exprese una opinión con salvedades o desfavorable, se modificará la declaración requerida acerca de que la evidencia de auditoría ha sido suficiente y adecuada para incluir los términos “con salvedades” o “desfavorable (adversa)”.

4.3.6 Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar), el informe de auditoría no incluirá referencia a la sección del informe en la que se describen las responsabilidades del auditor; y tampoco incluirá la declaración acerca de que la evidencia de auditoría proporcionar una base suficiente y adecuada para su opinión (véase ejemplo 4 del Anexo de esta norma).

4.3.7 Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (o adversa) o haya denegado la opinión (o se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección de de fundamento de la opinión modificada los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

Descripción de la responsabilidad del auditor

En el caso de una opinión denegada (o abstención de opinión) además de modificar el primer párrafo del informe de auditoría para manifestar que ha sido nombrado para auditar los estados financieros, en lugar de indicar que ha auditado los mismos, se modificará también la descripción de la responsabilidad del auditor para incluir sólo:

a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las NIA-ES y la emisión del informe de auditoría;

- b) una declaración de que debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la denegación de opinión” el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría; y
- c) la declaración acerca de la independencia y demás responsabilidades de ética requeridas.

Por otra parte, si bien la norma original indica que cuando el auditor deniega la opinión el informe de auditoría no incluirá una sección de “Cuestiones clave de la auditoría” (“Aspectos más relevantes de la auditoría” en no EIP) o una sección de “Otra información”, en España, de conformidad con el art. 10.2 c) del RUE y con el art. 5.1 c) de la LAC es obligatorio incluir determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales por lo que la sección “Cuestiones clave de la auditoría” (“Aspectos más relevantes de la auditoría”) debe mantenerse en todo caso; e igualmente sucede con la sección “Otra información” de acuerdo con el artículo 5.1 f) de la LAC y la NIA-ES 720 (R).

4.4 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción prevista de la modificación.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Tipos de opinión modificada (A1)

| Naturaleza de la cuestión que la origina | Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos sobre los estados financieros | |
|---|---|-------------------------------------|
| | Material pero no generalizado | Material y generalizado |
| Los eeff contienen incorrecciones materiales | Opinión con salvedades | Opinión desfavorable (adversa) |
| Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada | Opinión con salvedades | Denegación (abstención) de opinión |

5.2 Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

Naturaleza de las incorrecciones materiales (A2 a A7)

La NIA-ES 700 (R) exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

En relación con lo adecuado de las políticas contables, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:

- (a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable; o
- (b) los estados financieros, incluidas las notas explicativas, no representen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

En la aplicación de las políticas contables seleccionadas pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:

- (a) cuando la dirección no las haya aplicado de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no las haya aplicado de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o
- (b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (como un error no intencionado en su aplicación),

Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros.

Pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:

- (a) no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
- (b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
- (c) los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la presentación fiel.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (A8 a A12)

La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:

- (a) circunstancias ajenas al control de la entidad;
- (b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o
- (c) limitaciones impuestas por la dirección.

La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.

Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.

Ejemplos de **circunstancias ajenas al control de la entidad** son los casos en los que los registros contables de la entidad han sido destruidos, o los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

Ejemplos de **circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo** del auditor son los casos en los que:

- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar en sus cuentas consolidadas la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.
- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una **limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección** son las situaciones en las que:

- La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
- La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

5.3 Determinación del tipo de opinión modificada

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo (A13 a A15).

La viabilidad de renunciar al encargo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. En cualquier caso, a efectos de esta NIA-ES debe tenerse en cuenta lo indicado en el cuadro aclaratorio de esta norma, acerca de la renuncia de los encargos de acuerdo con la LAC.

En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el encargo (*véase comentario en el párrafo anterior*).

5.4 Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada (A17 a A26)

Ejemplos de informes de auditoría

La norma incluye un Anexo que completa la NIA-ES 705 (R) con los siguientes Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada, recogiendo a doble columna el ejemplo de la NIA original y el ejemplo adaptado a la normativa española:

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales de una EIP.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (o adversa) debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una EIP y sus sociedades dependientes.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una sociedad extranjera en la auditoría de las cuentas consolidadas de un grupo formado por una EIP y sociedades dependientes.
- 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 las cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad que no es EIP y sus sociedades dependientes.
- 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 las cuentas anuales de una entidad que no es EIP.

(Estos modelos también se incluyen, en su formato adaptado a la normativa española, en el documento técnico de la serie NIA-ES “Modelos de informes de auditoría adaptados a las NIA-ES” emitido, y que se encuentra disponible en la página web del REA+REGA).

Opinión del auditor

Modificar este título hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

Fundamento de la opinión

La congruencia del informe de auditoría ayuda a facilitar al usuario la comprensión, y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales.

La revelación de la información omitida en esta sección no será factible si la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o si a juicio del auditor la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.

Una opinión desfavorable (o adversa) o la denegación (o abstención) de opinión relacionadas con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión no justifican la omisión de la descripción de otros hechos identificados que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichos otros hechos de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

5.5 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (A 27)

La comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción prevista de la opinión modificada permite:

- (a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
- (b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y
- (c) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con el hecho o hechos que originan las modificaciones previstas.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

Si bien la Resolución de 21 de diciembre de 2010, del ICAC, por la que se publicaba la modificación de la sección 3 de las NTA, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes, ya introducía la mayor parte de las consideraciones de la NIA-ES 705 (R), el formato de los informes con las NIA-ES han sufrido un cambio significativo como ya se aprecia en la NIA-ES 700 (R).

Adicionalmente a las modificaciones introducidas por la NIA-ES 700 (R), en relación con los informes con opinión modificada, cabe destacar la incorporación de subtítulos específicos relativos al “**Fundamento de la opinión modificada**”:

- Fundamento de la opinión con salvedades.
- Fundamento de la opinión desfavorable.
- Fundamento de la denegación de opinión.

Además, se introducen las siguientes precisiones en los diferentes modelos:

- En el informe de opinión con salvedades, la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”, en su último párrafo relativo a la evidencia obtenida añade “con salvedades” para hacer referencia al tipo de opinión emitida (tanto si se trata de salvedades por incumplimiento como si se trata de limitación al alcance);
- En el informe con opinión desfavorable, se añade “desfavorable” en la sección “Fundamento de la opinión desfavorable” en dicho párrafo;
- En el informe de opinión denegada, el primer párrafo de alcance se inicia indicando “Hemos sido nombrados para auditar...” (en lugar de “Hemos auditado...”). Y los párrafos relativos a la responsabilidad del auditor se refunden en dos indicando en el primero *que debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales*. Y, en el segundo, la declaración acerca de la independencia y demás responsabilidades de ética requeridas.

Otra diferencia con las NTA anteriores es que de acuerdo con la NIA-ES 705 (R) en el caso de emitir opinión desfavorable o denegar opinión sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada sobre un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable, mientras que en las NTA anteriores se permitía como caso excepcional en la auditoría de primer ejercicio la emisión de una opinión no modificada sobre balance y una opinión con salvedades o denegada sobre la cuenta de pérdidas y ganancias y los flujos de efectivo (*véase también el documento nº 19 relativo a la NIA-ES 510 (R) (Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura)*).

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 705 (R)

Si bien con la publicación de las NTA sobre informes (Res. ICAC 21/12/2010), se adoptaron muchas de las cuestiones que se recogen en esta NIA-ES 705 (R), no obstante, la NIA-ES 705 (R), siguiendo la línea de la NIA-ES 700 (R), recoge una nueva estructura y es obligatorio seguir su formato y terminología (se añaden títulos y secciones separadas) que habrá que adaptar a las circunstancias que concurren.

Por tanto, además de lo indicado para la NIA-ES 700 (R), la NIA-ES 705 (R) requiere que las salvedades se señalen en una sección separada del informe que se situará a continuación de la sección de “Opinión” y quedan identificadas por un título que indica, según el caso: “Fundamento de la opinión con salvedades”; “Fundamento de la opinión desfavorable”; “Fundamento de la denegación de opinión”.

Por su parte, el párrafo de opinión al principio del informe, tendrá el título: “Opinión con salvedades”; “Opinión desfavorable”; “Denegación opinión”, respectivamente.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma son las siguientes:

La NIA-ES 700 (R). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados financieros.

La NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

La NIA –ES 210 - Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.

La NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, en relación a evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

La NIA-ES 805 (R). Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

**CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE**