

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA)

## OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

### NIA-ES 705 (REVISADA)

*(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de diciembre de 2016)*

#### CONTENIDO

---

	Apartados
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
<b>Objetivo</b>	4
<b>Definiciones</b>	5
<b>Requerimientos</b>	
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	6
Determinación del tipo de opinión modificada	7–15
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	16–29
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	30
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Tipos de opinión modificada	A1
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	A2-A12
Determinación del tipo de opinión modificada	A13–A16
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	A17–A26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A27
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada	

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las*

“Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).”

## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) 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 700 (Revisada)<sup>1</sup>, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta NIA, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA.

### Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:
  - a) la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, 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 de la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

### Fecha de entrada en vigor

3. *Apartado suprimido.*

## Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:
  - a) el auditor 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) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

## Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - 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:
    - i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
    - ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
    - iii) 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.

---

<sup>1</sup> NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

## Requerimientos

### Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. 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 (Ref: Apartados A2–A7)
  - b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A8–A12)

### Determinación del tipo de opinión modificada

#### *Opinión con salvedades*

7. 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 (adversa)*

8. El auditor expresará una opinión desfavorable (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 (abstención) de opinión*

9. El auditor denegará la opinión (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.
10. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, 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 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*

11. Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.
12. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de esta NIA, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los

responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad<sup>2</sup>, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A efectos de lo dispuesto en los apartados 13 y 14 siguientes, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:
- a) si el auditor 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; o
  - b) si el auditor concluye 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, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)
    - ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14)
14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará 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. (Ref: Apartado A15)

*Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión*

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (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 (*frase suprimida*) en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe de dicha opinión no modificada (favorable)<sup>3</sup> en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (*Referencia suprimida*)

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

### *Opinión del auditor*

16. 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. (Ref: Apartados A17–A19)

### *Opinión con salvedades*

17. 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 los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”:

<sup>2</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

<sup>3</sup> NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero (referencia suprimida)*, trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre (*referencia suprimida*) un estado financiero.

- a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la opinión se expresará siempre en términos de “expresan la imagen fiel”.

- b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

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 siguiente frase: “excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones”. (Ref: Apartado A20)

#### Opinión desfavorable (adversa)

18. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (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) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la opinión se expresará siempre en términos de “expresan la imagen fiel”.

- b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

#### Denegación (abstención) de opinión

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

- a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;
- b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros, y
- c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

#### Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor emita una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref: Apartado A21)

- a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda; y
- b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa en las notas explicativas de los estados financieros), el auditor incluirá en la sección “Fundamento de la opinión” una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en esa sección. (Ref: Apartado A22)
22. 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.
23. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:
  - a) discutirá la falta de revelación de información 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. (Ref: Apartado A23)
24. 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.
25. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.
26. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada). Esos elementos son:
  - a) una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y
  - b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.
27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección “Fundamento de la opinión” los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A24)

*Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros*

28. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 38–40 de la NIA 700 (Revisada) para incluir sólo lo siguiente: (Ref: Apartado A25)
  - a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría;
  - b) una declaración de que, sin embargo, 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 sobre los estados financieros; y

- c) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).

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

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección "Cuestiones clave de la auditoría" de conformidad con la NIA 701<sup>4</sup> o una sección "Otra información" de conformidad con la NIA 720 (Revisada)<sup>5</sup> (Ref: Apartado A26).

En España, de conformidad con el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, es obligatorio incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, por lo que la sección "Cuestiones clave de la auditoría" o "Aspectos más relevantes de la auditoría" debe mantenerse en todo caso, aun cuando se emita un informe con opinión denegada, y sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma.

Asimismo, en los supuestos de informe con opinión denegada se mantendrá la sección "Otra información", de conformidad con el artículo 5.1.f) de la LAC y la NIA-ES 720 (Revisada), sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma.

### **Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad**

30. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción de la modificación. (Ref: Apartado. A27)

\*\*\*

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

#### **Tipos de opinión modificada (Ref: Apartado 2)**

- A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

<i>Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada</i>	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)

<sup>4</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* apartados 11–13.

<sup>5</sup> NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54.



materiales		
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

### Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

#### Naturaleza de las incorrecciones materiales (Ref: Apartado 6(a))

- A2. La NIA 700 (Revisada) 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<sup>6</sup>. 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<sup>7</sup>.
- A3. La NIA 450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:
- lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;
  - la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
  - la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

#### Adecuación de las políticas contables seleccionadas

- A4. En relación con lo adecuado de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:
- las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable; o
  - los estados financieros, incluidas las notas explicativas, no representen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma.

- A5. Los marcos de información financiera a menudo contienen requerimientos dirigidos a que se tengan en cuenta los cambios en las políticas contables y se revele información sobre ellos. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables significativas, puede darse una incorrección material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

#### Aplicación de las políticas contables seleccionadas

- A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:
- cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o

<sup>6</sup> NIA 700 (Revisada), apartado 11.

<sup>7</sup> NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

- b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación),

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

- A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:
- a) los estados financieros 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.

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma.

*Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada* (Ref: Apartado 6(b))

- A8. 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.
- A9. 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. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9–10 son aplicables, según corresponda. 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.

En relación con si el auditor debe o no continuar con el encargo, debe tenerse en cuenta la nota aclaratoria al apartado 13 de esta Norma.

- A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:
- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
  - los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.
- A11. 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 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.

Este ejemplo es aplicable sólo a cuentas anuales consolidadas.

- 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.

- A12. 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.

### **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* (Ref: Apartados 13(b)(i)–14)

Véase nota aclaratoria a los apartados 13 y 14 de esta Norma.
---

- A13. 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. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, denegar la opinión (abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance dentro de la sección "Fundamento de la denegación de opinión".
- A14. 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. (*Referencia suprimida*). También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría<sup>8</sup>.
- A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario (*referencia suprimida*) de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al encargo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

*Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión* (Ref: Apartado 15)

A16. *Apartado suprimido*

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

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

- A17. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- A18. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener

---

<sup>8</sup> NIA 706 (Revisada). Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los Anexos de otras NIA que contienen requerimientos de información, incluida la NIA 570 (Revisada)<sup>9</sup>, también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

*Opinión del auditor* (Ref: Apartado 16)

- A19. 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.

*Opinión con salvedades* (Ref: Apartado 17)

- A20. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sin perjuicio de” en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

*Fundamento de la opinión* (Ref: Apartados: 20; 21; 23; 27)

- A21. La congruencia del informe de auditoría ayuda a facilitar al usuario la comprensión y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción de las razones de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe de auditoría es deseable.
- A22. Un ejemplo de los efectos financieros de incorrecciones materiales que el auditor puede describir en la sección “Fundamento de la opinión” en el informe de auditoría es la cuantificación de los efectos de una sobrevaloración de las existencias en el impuesto sobre beneficios, el resultado antes de impuestos, el resultado neto y el patrimonio neto.
- A23. La revelación de la información omitida en la sección “Fundamento de la opinión” no es factible si:
- la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o
  - a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.
- A24. Una opinión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de opinión relacionadas con una cuestión concreta descrita en la sección “Fundamento de la opinión” no justifican la omisión de la descripción de otras cuestiones identificadas que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichas otras cuestiones de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

*Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros* (Ref: Apartado 28)

- A25. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, es mejor situar las siguientes declaraciones en la sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, como se muestra en los ejemplos 4–5 del Anexo de esta NIA:
- la declaración requerida por el apartado 28(a) de la NIA 700 (Revisada), modificada para

---

<sup>9</sup> NIA 570 (Revisada). Empresa en funcionamiento

manifestar que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las NIA; y

- la declaración requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada) sobre la independencia y otras responsabilidades de ética.

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

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

Véase nota aclaratoria al apartado 29 de esta Norma.
--

### **Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 30)**

- A27. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción 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 la cuestión o cuestiones que originan las modificaciones previstas.

## Anexo

Ref: Apartados A17-  
A18, A25)

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

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el anexo unos ejemplos de informes. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas (LAC) y con su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados informes deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.	Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales.
Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.	Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas.
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 asociada extranjera.	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 asociada extranjera.
Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.	Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.
Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (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.	Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.

Ejemplo 1	
<p>NIA</p> <p>Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600<sup>1</sup>).</li> <li>• Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210<sup>2</sup>, en relación con los estados financieros.</li> <li>• Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).</li> <li>• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).</li> <li>• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a la otra información.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de los estados</li> </ul>	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600<sup>1</sup>.</li> <li>• Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210<sup>2</sup>, en relación con las cuentas anuales.</li> <li>• Las existencias que se muestran en las cuentas anuales son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para las cuentas anuales, pero no generalizada (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).</li> <li>• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).</li> <li>• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión.</li> </ul>



<p>financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva.</li> <li>• Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, acuerdo con lo exigido por la normativa vigente en relación con las entidades de interés público, como son: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría.</li> <li>○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones.</li> <li>○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse, al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.</li> </ul> </li> </ul>
---	--

<p><b>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</b></p> <p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p><b>Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>3</sup></b></p>	<p><b>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</b></p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de....] [Destinatario correspondiente<sup>3</sup>]:</p> <p><b>Informe sobre las cuentas anuales</b></p>
---	---

### **Opinión con salvedades**

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

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

### **Opinión con salvedades**

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

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

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

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el estado de situación financiera 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 NIIF. 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 el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestra responsabilidad de acuerdo con esas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros*. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

### **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 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 el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida .

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

## Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

*[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*

**Otra información** [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente”]

*[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo del ejemplo 6 debe ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]*

**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>4</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]*

**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]*

## Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

*[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:*

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos,*
- y*
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

*Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].*

**Otra información: Informe de gestión**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo del ejemplo 6 debe ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión. ]*

**Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales<sup>3</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]*

**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]*



<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</b></p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</i></p> <p>El socio del encargo de la auditoría que origina este informe emitido por un auditor independiente es <i>[nombre]</i>.</p> <p><i>[Firma en nombre de la firma de auditoría], en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha]</i></p>	<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</b></p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p><i>[Nombre y número de ROAC del auditor]</i></p> <p><i>[Firma del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha del informe de auditoría]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]</i></p>
---	---

<p><sup>1</sup> NIA 600 Consideraciones especiales. Auditorías de Estados financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)</p>	<p><sup>1</sup> NIA-ES 600 Consideraciones especiales. Auditorías de Estados financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)</p>
<p><sup>2</sup> NIA 210 Acuerdos de los términos del encargo de auditoría</p>	<p><sup>2</sup> NIA ES- 210 Acuerdos de los términos del encargo de auditoría</p>
	<p><sup>3</sup> De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p><sup>3</sup> El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.</p>	
<p><sup>4</sup> En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro termino que sea</p>	<p><sup>4</sup> El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la</p>

<p>adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>entidad auditada.</p> <p>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del Reglamento (UE) n° 537/2014, de 16 de abril).</p>
--	--

Ejemplo 2	
<p>NIA</p> <p>Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).</li> <li>• Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.</li> <li>• Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).</li> <li>• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).</li> <li>• Es aplicable la NIA 701; no obstante el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable"</li> </ul>	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600).</li> <li>• Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con las NIIF-UE. La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.</li> <li>• Las cuentas anuales consolidadas contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión desfavorable). Los efectos de la incorrección en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados debido a que no era factible.</li> <li>• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en</li> </ul>



<p>(adversa)".</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.</li> <li>• Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.</li> </ul>	<p>funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es aplicable la NIA-ES 701; no obstante, el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable".</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y las circunstancias que dan lugar a una opinión desfavorable sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas por cuanto que la sociedad dominante cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva.</li> <li>• Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente en relación con las entidades de interés público, como son: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante.</li> <li>○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones.</li> </ul> </li> </ul> <p>Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada y a las entidades del grupo que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión consolidado ni en las cuentas anuales consolidadas.</p>
--	--

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

#### Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

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

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

[Destinatario correspondiente<sup>1</sup>]:

### Informe sobre las cuentas anuales consolidadas<sup>2</sup>

#### Opinión desfavorable

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

### **Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)**

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado 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 NIIF, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con esas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

### **Cuestiones clave de la auditoría**

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable*, hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

### **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 las NIIF-UE, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición utilizando importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad 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 consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

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

### **Cuestiones clave de la auditoría**

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión

**Otra información** [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]

*[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)] El último párrafo del ejemplo 7 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión desfavorable que también afecta a la otra información]*

**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados<sup>6</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]*

**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]*

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]*

por separado sobre esas cuestiones.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable*, hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

**Otra información: Informe de gestión consolidado**

*[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)] El último párrafo del ejemplo 7 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión desfavorable que también afecta al informe de gestión consolidado.]*

**Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales consolidadas<sup>2</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]*

**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]*

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]*

<p>El socio del encargo de la auditoría que origina este informe emitido por un auditor independiente es [nombre].</p> <p><i>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</i></p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p><i>[Nombre y número del ROAC del auditor].</i></p> <p><i>[Firma del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha del informe de auditoría]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</i></p>
--	---

	<p><sup>1</sup> De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p><sup>5</sup> El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.</p>	
<p><sup>6</sup> U otro termino adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p><sup>2</sup> El término de administradores de la sociedad dominante se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.</p> <p>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril).</p>

Ejemplo 3	
<p>NIA</p> <p>Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).</li> <li>• Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.</li> <li>• El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).</li> <li>• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.</li> <li>• Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).</li> <li>• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.</li> </ul>	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España, (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600).</li> <li>• Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con las NIIF-UE. La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.</li> <li>• El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).</li> <li>• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.</li> <li>• Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados que afecta en la misma medida a la otra información.</li> </ul>	<p> puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y las circunstancias que dan lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, por cuanto que la sociedad dominante cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva.</li> <li>• Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido en la normativa vigente en relación con las entidades de interés público, como son: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante.</li> <li>○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones.</li> <li>○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada y a las entidades del grupo que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión consolidado ni en las cuentas anuales consolidadas.</li> </ul> </li> </ul>
---	---

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados<sup>7</sup>

#### Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

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

## INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

[Destinatario correspondiente<sup>1</sup>]:

### Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

#### Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.



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

La inversión del Grupo 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 estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad 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.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con esas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

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

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad 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 en el transcurso de nuestro trabajo no hemos tenido acceso a la información financiera, la dirección ni a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

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

### **Cuestiones clave de la auditoría**

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

*[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*

**Otra información** [u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”]

*[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo del ejemplo 6 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas que también afecta a la otra información].*

**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados<sup>8</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]*

### **Cuestiones clave de la auditoría**

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

*[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:*

*i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*

*ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*

*iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

*Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].*

**Otra información: Informe de gestión consolidado**

*[Informe de conformidad con la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo del ejemplo 6 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas que también afecta al informe de gestión consolidado].*

**Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales consolidadas<sup>2</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]*

<p><b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p><b>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>El socio del encargo de la auditoría que origina este informe emitido por un auditor independiente es [nombre].</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p><b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p><b>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor].</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
--	--

	<p><sup>1</sup> De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p><sup>7</sup> El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.</p>	

<p><sup>8</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p><sup>2</sup> El término de administradores de la sociedad dominante, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.</p> <p>Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril).</p>
--	--

Ejemplo 4	
<p>NIA</p> <p>Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).</li> <li>• Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.</li> <li>• El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de los estados financieros consolidados. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión).</li> <li>• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.</li> <li>• Se requiere una sección de descripción de las</li> </ul>	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad que no es una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600).</li> <li>• Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.</li> <li>• El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de las cuentas anuales consolidadas. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos del grupo. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una denegación de opinión).</li> <li>• Los riesgos más significativos de la auditoría a comunicar en este supuesto incluyen además de las circunstancias descritas en el punto anterior,</li> </ul>

<p>responsabilidades del auditor más limitada.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre los estados financieros consolidados afectan en la misma medida a la otra información.</li> </ul>	<p>las cuales se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, otros riesgos más significativos adicionales.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.</li> <li>• Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.</li> <li>• Las disposiciones legales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.</li> </ul>
---	--

## **INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

### **Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados<sup>9</sup>**

#### **Denegación de opinión**

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados del Grupo adjuntos. Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) 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 estos estados financieros consolidados.

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

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

#### **Denegación de opinión**

Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas del Grupo adjuntas. Debido al efecto muy significativo 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 consolidadas.

### **Fundamento de la denegación de opinión**

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

### **Fundamento de la denegación de opinión**

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

### **Aspectos más relevantes de la auditoría**

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos.

Además de la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la denegación de opinión*, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son los riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

*[Descripción de cada riesgo más significativo de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:*

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

*Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].*

### **Otra información: Informe de gestión consolidado**

*[Informe de conformidad la NIA 720 (Revisada) –véase el*



**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados<sup>10</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]*

*ejemplo 8 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].*

**Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas<sup>2</sup>**

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 del Grupo, 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.

En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la sociedad dominante son responsables de la valoración de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores de la sociedad dominante tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

### **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados**

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) 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 estos estados financieros consolidados.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

### **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas**

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del Grupo de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, 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 consolidadas.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]

<sup>1</sup> De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta

	General de Accionistas.
<sup>9</sup> El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.	
<sup>10</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	<sup>2</sup> El término de administradores de la Sociedad dominante se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.

Ejemplo 5	
<p>NIA</p> <p>Denegación (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.</p>	<p>Adaptado a la normativa española</p> <p>Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).</li> <li>• Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros</li> <li>• El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros, es decir, el auditor tampoco ha podido obtener evidencia de auditoría sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.</li> <li>• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.</li> <li>• Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.</li> <li>• Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.</li> </ul>	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600.</li> <li>• Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales.</li> <li>• El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de las cuentas anuales, entre los cuales no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales.</li> <li>• Los riesgos más significativos de la auditoría se derivan de las circunstancias descritas en el punto anterior y se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión.</li> <li>• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España</li> <li>• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes</li> </ul>

	<p>de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre las cuentas anuales afectan en la misma medida al informe de gestión.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.</li> <li>• Las disposiciones legales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.</li> </ul>
--	---

<p><b>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</b></p> <p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p><b>Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>11</sup></b></p> <p><b>Denegación (abstención) de opinión</b></p> <p>Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección <i>Fundamento de la denegación (abstención) de opinión</i> de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.</p>	<p><b>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</b></p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...] [Destinatario correspondiente<sup>1</sup>]:</p> <p><b>Denegación de opinión</b></p> <p>Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la Sociedad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección <i>Fundamento de la denegación de opinión</i> 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.</p>
---	---

### **Fundamento de la denegación (abstención) de opinión**

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

### **Fundamento de la denegación de opinión**

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

### **Aspectos más relevantes de la auditoría**

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

### **Otra información: Informe de gestión**

[Informe de conformidad la NIA 720 (Revisada) –véase el ejemplo 8 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]<sub>2</sub>

## **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>12</sup>**

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

### **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros de la Sociedad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) 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 estos estados financieros.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

## **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

## **Responsabilidades de los administradores en relación con las cuentas anuales<sup>3</sup>**

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

### **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales**

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas 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.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]

	<p><sup>1</sup> De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p><sup>11</sup> El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.</p>	
<p><sup>12</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p><sup>32</sup>El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>