

Norma Internacional de Auditoría 700

FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(NIA-ES 700)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7-9
Requerimientos	
Formación de la opinión sobre los estados financieros	10-15
Tipo de opinión	16-19
Informe de auditoría	20-45
Información adicional presentada junto con los estados financieros	46-47
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1-A3
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros	A4
Descripción del marco de información financiera aplicable	A5-A10
Tipo de opinión	A11-A12
Informe de auditoría	A13-A44
Información adicional presentada junto con los estados financieros	A45-A51

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros», debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.
2. La NIA 705¹ y la NIA 706² tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.
3. La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con fines generales. *(Se ha suprimido el párrafo referente a la NIA 800)*. La NIA 805³ trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.
4. La presente NIA protege la congruencia del informe de auditoría. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. *Apartado suprimido.*

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
 - (b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.

Definiciones

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

¹ NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.»

² NIA 706, «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente».

³ NIA 805, «Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero».

- (a) Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
- (b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término «marco de imagen fiel» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o
- (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término «marco de cumplimiento» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores⁴.

- (c) Opinión no modificada (o favorable): opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable⁵.

8. «Estados financieros» en esta NIA se refiere a «un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas». Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros y lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

En relación con la definición de «estados financieros» a los efectos de esta NIA, la referencia a «un conjunto completo de estados financieros con fines generales con notas explicativas», se entenderá realizada, con carácter general, a «las cuentas anuales», «cuentas anuales consolidadas» o «estados financieros intermedios». Asimismo, la referencia a las notas explicativas, que normalmente incluyen un resumen de las políticas contables y otra información explicativa, se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

9. En esta NIA, las «Normas Internacionales de Información Financiera» hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*), (se ha suprimido el párrafo referente a las Normas del Sector Público).

⁴ NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría», apartado 13(a).

⁵ Los apartados 35-36 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable⁶ ⁷.
11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:
 - (a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁸;
 - (b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada⁹; y
 - (c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.
12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A1-A3)
13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
 - (a) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
 - (c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
 - (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - (e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Apartado A4)
 - (f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:

⁶ NIA 200, apartado 11.

⁷ Los apartados 35-36 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

⁸ NIA 330, «Respuestas del auditor a los riesgos valorados», apartado 26.

⁹ NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría», apartado 11.

- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
- (b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

En España, de acuerdo con el artículo 3.1.c) del TRLAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la «presentación fiel» de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la «expresión de la imagen fiel» por parte de dichos estados.

- 15. El auditor evaluará si los estados financieros describen el marco de información financiera aplicable o hacen referencia a él de manera adecuada. (Ref: Apartados A5-A10)

Tipo de opinión

- 16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- 17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:
 - (a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.
- 18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705. (Ref: Apartado A11).
- 19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref: Apartado A12)

Informe de auditoría

- 20. El informe de auditoría será escrito. (Ref: Apartados A13-A14)

Informe de auditoría de cuentas

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: Apartado A15)

Destinatario

22. El informe de auditoría irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A16)

Conforme a lo establecido en el artículo 3.1.a) del TRLAC, en el informe de auditoría se identificará a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado. En este sentido, en el informe de auditoría se identificará a la persona o personas a quienes vaya destinado (normalmente, a los accionistas o socios) y a quien hubiese efectuado el nombramiento, en el caso de que esta última no coincida con el destinatario.

Apartado introductorio

23. El apartado introductorio del informe de auditoría: (Ref: Apartados A17-A19)
- (a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
 - (b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;
 - (c) identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros;
 - (d) remitirá al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa; y
 - (e) especificará la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con el término «dirección» habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. En particular, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Por su parte, la referencia al término «preparación» se entenderá referido a formulación, tal y como se define en la legislación mercantil en vigor, o al término equivalente en el caso de otra normativa aplicable.

24. Esta sección del informe de auditoría describe las responsabilidades de las personas pertenecientes a la entidad que sean responsables de la preparación de los estados financieros. No es necesario que el informe de auditoría se refiera específicamente a «la dirección», sino que utilizará el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad.
25. El informe de auditoría incluirá una sección titulada «Responsabilidad de la dirección [u otro término adecuado] en relación con los estados financieros».
26. El informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con

la preparación de los estados financieros. La descripción incluirá una explicación de que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. (Ref: Apartados A20- A23)

27. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la explicación en el informe de auditoría de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros debe referirse a «la preparación y presentación fiel de los estados financieros» o a «la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel», según proceda.

En España, de acuerdo con el artículo 3.1.c) del TRLAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la «presentación fiel» de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la «expresión de la imagen fiel» por parte de dichos estados.

Responsabilidad del auditor

28. El informe de auditoría incluirá una sección titulada «Responsabilidad del auditor».
29. En el informe de auditoría se manifestará que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría. (Ref: Apartado A24)
30. En el informe de auditoría se hará constar que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. El informe de auditoría también explicará que dichas normas exigen que el auditor cumpla los requerimientos de ética así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A25-A26).

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior la referencia a las Normas Internacionales de Auditoría será sustituida, de acuerdo con el contenido del art. 6 del TRLAC, por normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España.

- 31 El informe de auditoría describirá en qué consiste una auditoría indicando que:
 - (a) una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos destinados a obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros;
 - (b) los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por la entidad de los estados financieros con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. *(Se ha suprimido el párrafo referente al supuesto en que el auditor también es responsable de opinar sobre la eficacia del control interno, por no ser de aplicación en España).*
 - (c) una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realiza-

das por la dirección, así como de la presentación global de los estados financieros.

32. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción de la auditoría en el informe de auditoría se referirá a «la preparación y presentación fiel por la entidad de los estados financieros» o a «la preparación por la entidad de estados financieros que expresan la imagen fiel», según proceda.

En España, de acuerdo con el artículo 3.1.c) del TRLAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la «presentación fiel» de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la «expresión de la imagen fiel» por parte de dichos estados.

33. El informe de auditoría señalará si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Opinión del auditor

34. El informe de auditoría incluirá una sección titulada «Opinión».
35. Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:
- (a) los estados financieros expresan la imagen fiel de ... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A27-A33)

En España, de acuerdo con el artículo 3.1.c) del TRLAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la «presentación fiel» de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la «expresión de la imagen fiel» por parte de dichos estados.

36. Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A27, A29-A33)
37. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*), (*se ha suprimido la frase referente a las Normas de Contabilidad del Sector Público*) en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Conforme a lo establecido en el artículo 3.1.c del TRLAC, en el párrafo de opinión debe identificarse el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la entidad en España.

Otras responsabilidades de información

38. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros, el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de la establecida por las NIA de informar sobre los estados financieros, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría que llevará por subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios», o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección. (Ref: Apartados A34-A35).

A efectos de lo dispuesto en este apartado debe considerarse lo establecido en el artículo 3.1.d) del TRLAC en relación con el informe de gestión. De modo que, cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión de la entidad auditada, el informe del auditor deberá incluir en el apartado de «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» un párrafo en el que describa que dicho informe no forma parte integrante de las cuentas anuales y donde el auditor concluya sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la de las cuentas anuales.

A este respecto debe tenerse en cuenta que la responsabilidad del auditor con respecto al informe de gestión consiste en comprobar y opinar si la información contable contenida en el mismo concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la entidad. No obstante, al analizar con el citado alcance el contenido del informe de gestión el auditor considerará si pudiera existir alguna contradicción entre la información económico-financiera del informe de gestión y la contenida en las cuentas anuales.

El auditor deberá describir en el mencionado párrafo las contradicciones o errores significativos observados entre ambos documentos.

-
39. Si el informe de auditoría contiene una sección separada relativa a otras responsabilidades de información, los títulos, afirmaciones y explicaciones a los que se refieren los apartados 23-37 llevarán por subtítulo «Informe sobre los estados financieros». El «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» figurará a continuación del «Informe sobre los estados financieros». (Ref: Apartado A36)

Firma del auditor

40. El informe de auditoría deberá estar firmado. (Ref: Apartado A37)

Conforme a lo establecido en los artículos 3.3 y 10 del TRLAC, el informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas responsable que hubiera realizado el trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder al auditor de cuentas que dirige y realiza el trabajo de auditoría de cuentas y firma en nombre de la sociedad.

Fecha del informe de auditoría

41. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A38-A41)
- (a) todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y
 - (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Dirección del auditor

42. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

43. *Apartado suprimido.*

Este apartado ha sido suprimido para evitar posibles confusiones del usuario, ya que el propio proceso de adaptación de la NIA 700 y, en particular, de los modelos ilustrativos de informe para su aplicación en España, se ha realizado atendiendo a las circunstancias a que se refiere precisamente este apartado, al integrarse los requerimientos de las NIAs con los que se desprenden de la legislación española.

44. *Apartado suprimido.*

45. *Apartado suprimido.*

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados A45-A51)

46. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si dicha información adicional se diferencia claramente de los estados financieros auditados. Si dicha información adicional no se diferencia claramente de los estados financieros auditados, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.
47. La opinión del auditor abarcará la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable pero que, sin embargo, forme parte integrante de los estados financieros, porque no se pueda diferenciar claramente de los estados financieros auditados, debido a su naturaleza y al modo en que se presenta.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 12)

- A1. La dirección realiza una serie de juicios sobre los importes y la información revelados en los estados financieros.
- A2. La NIA 260 examina los aspectos cualitativos de las prácticas contables¹⁰. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:
- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
 - Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.
- A3. La NIA 540 trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables¹¹. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartado 13(e))

- A4. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. En dichas circunstancias, el auditor evalúa si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 15)

- A5. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, requiere que los estados financieros incluyan una descripción adecuada del marco de in-

¹⁰ NIA 260, «Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad», Anexo 2.

¹¹ NIA 540, «Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar», apartado 21.

formación financiera aplicable¹². Dicha descripción es importante porque informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.

- A6. Una descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.
- A7. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, «los estados financieros son sustancialmente conformes a las Normas Internacionales de Información Financiera») no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Referencia a más de un marco de información financiera

- A8. *Apartado suprimido.*
- A9. *Apartado suprimido.*
- A10. *Apartado suprimido.*

Tipo de opinión (Ref: Apartados 18-19)

- A11. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.
- A12. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable¹³.

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

- A13. Un informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte de papel como por medios electrónicos.
- A14. El anexo contiene ejemplos de informes de auditoría de estados financieros a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 21-42.

Informe de auditoría de cuentas

Título (Ref: Apartado 21)

- A15. Un título que indique que el informe es el informe de un auditor independiente, por ejemplo, «Informe de Auditoría Independiente», manifiesta que el auditor ha cum-

¹² NIA 200, apartados A2-A3.

¹³ NIA 210, «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría», apartado 6(a).

plido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y, en consecuencia, distingue un informe de un auditor independiente de los informes emitidos por otros.

Destinatario (Ref: Apartado 22)

- A16. Las disposiciones legales o reglamentarias a menudo especifican a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Párrafo introductorio (Ref: Apartado 23)

- A17. El párrafo introductorio pone de manifiesto, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad adjuntos, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y un resumen de las políticas contables significativas, así como otra información explicativa.
- A18. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe de auditoría.
- A19. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros comprenden: un balance de situación, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros (Ref: Apartado 26)

Véase nota aclaratoria al apartado 26 de esta Norma.

- A20. La NIA 200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría de conformidad con las NIA¹⁴. La dirección y, cuando

¹⁴ NIA 200, apartado 13(j).

proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría.

- A21. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el auditor complemente la descripción de la responsabilidad de la dirección del apartado 26 para reflejar las responsabilidades adicionales que sean relevantes para la preparación de los estados financieros, atendiendo a la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.
- A22. El apartado 26 es congruente con la forma en la que se acuerdan las responsabilidades en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, como lo requiere la NIA 210¹⁵. La NIA 210 proporciona cierta flexibilidad al explicar que si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA 210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe de auditoría para describir las responsabilidades de la dirección como requiere el apartado 26. En otras circunstancias, así como cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en la carta de encargo, se utilizará la redacción del apartado 26.
- A23. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con la adecuación de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno (tal y como se define en la NIA 315¹⁶), las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 26 no los mencionan específicamente.

Responsabilidad del auditor (Ref: Apartados 29-30)

- A24. El informe de auditoría pone de manifiesto que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en su auditoría, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección de preparar los estados financieros.
- A25. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.
- A26. De conformidad con la NIA 200, el auditor no afirmará haber cumplido con las

¹⁵ NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii).

¹⁶ NIA 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno», apartado 4(c).

NIA en el informe de auditoría a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la NIA 200 y de todas las demás NIA aplicables a la auditoría¹⁷.

Véase nota aclaratoria al apartado 30 de esta Norma.

Opinión del auditor (Ref: Apartados 35-37)

Redacción de la opinión del auditor prescrita por las disposiciones legales o reglamentarias

A27. La NIA 210 explica que, en algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente prescriben una redacción determinada para el informe de auditoría (que incluye, en particular, la opinión del auditor), en términos significativamente diferentes a los requerimientos de las NIA. En estas circunstancias, la NIA 210 requiere que el auditor evalúe:

- (a) si los usuarios podrían interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser éste el caso,
- (b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar dicha posible interpretación errónea.

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar una posible interpretación errónea, la NIA 210 requiere que el auditor no acepte el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Con arreglo a la NIA 210, una auditoría realizada de conformidad con dichas disposiciones no cumple con las NIA. En consecuencia, el auditor no incluye ninguna mención en el informe de auditoría de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría¹⁸.

«Expresan la imagen fiel» o «Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales»

A28. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión «expresan la imagen fiel», o la expresión «presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,» en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en el apartado 14 de esta NIA, de que el auditor evalúe si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Véase nota aclaratoria al apartado 35 de esta Norma.

¹⁷ NIA 200, apartado 20.

¹⁸ NIA 210, apartado 21.

Descripción de la información que contienen los estados financieros

- A29. En el caso de unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la opinión del auditor pone de manifiesto que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la información que los estados financieros están destinados a presentar, o expresan su imagen fiel. Por ejemplo, en el caso de numerosos marcos de información con fines generales, la situación financiera de la entidad al cierre del periodo y los resultados y flujos de efectivo de la entidad correspondientes al periodo cerrado a dicha fecha.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

- A30. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe de auditoría del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

«... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera» o «... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...»

Véase nota aclaratoria al apartado 37 de esta Norma.

- A31. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como «... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X». La NIA 210 trata de las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o reglamentarios¹⁹.

A32. *Apartado suprimido.*

A33. *Apartado suprimido.*

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartados 38-39)

Véase nota aclaratoria al apartado 38 de esta Norma.

- A34. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a la responsabilidad impuesta por las NIA de informar sobre los estados financieros. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas,

¹⁹ NIA 210, apartado 18.

tales como la adecuación de los libros y registros contables. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

- A35. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades en el informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.
- A36. Las citadas responsabilidades adicionales de información se tratan en una sección separada del informe de auditoría con el fin de distinguirlas claramente de la responsabilidad del auditor impuesta por las NIA de informar sobre los estados financieros. En su caso, dicha sección puede contener uno o varios subtítulos que describan el contenido de los apartados relativos a las responsabilidades adicionales de información.

Firma del Auditor (Ref: Apartado 40)

- A37. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.

Véase nota aclaratoria al apartado 40 de esta Norma.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 41)

- A38. La fecha del informe de auditoría indica al usuario de este que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría se trata en la NIA 560²⁰.
- A39. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.
- A40. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones

²⁰ NIA 560, «Hechos posteriores al cierre», apartados 10-17.

las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

- A41. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

En relación con la fecha de aprobación de los estados financieros, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 43)

A42. *Apartado suprimido.*

Véase nota aclaratoria al apartado 43 de esta Norma.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría (Ref: Apartado 44)

A43. *Apartado suprimido.*

A44. *Apartado suprimido.*

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados 46-47)

- A45. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas pueden exigir a la entidad, o ésta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la información adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de

información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.

- A46. La opinión del auditor abarca la información adicional que, debido a su naturaleza y al modo en que se presenta, no puede diferenciarse claramente de los estados financieros. Por ejemplo, éste sería el caso si las notas explicativas de los estados financieros incluyeran una explicación del grado en el que los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.
- A47. No es necesario que, en el párrafo introductorio del informe de auditoría, se mencione específicamente la información adicional que abarque la opinión del auditor en el caso de que la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros sea suficiente.
- A48. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir no solicitar al auditor que incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.
- A49. Al evaluar si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, el auditor evaluará, por ejemplo, el lugar donde se presenta dicha información en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, así como si está claramente identificada como «no auditada».
- A50. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:
- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
 - Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas a los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclan con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.
- A51. El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de la responsabilidad de leerla con el fin de identificar incongruencias materiales con los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor en relación con la información adicional no auditada son congruentes con las descritas en la NIA 720²¹.

²¹ NIA 720, «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados».

Ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente: — La NIA, en su versión original, recoge en el anexo unos modelos de informe. Sin embargo, estos modelos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (R.D.L. 1/2011, de 1 de julio) y con su Reglamento de desarrollo (R.D. 1517/2011, de 31 de octubre), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en vigor en España. — En este sentido, se incluyen adicionalmente los modelos de informes adaptados a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España sobre los ejemplos de cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas. — Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos y modelos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos y modelos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España. — A este respecto, debe tenerse en cuenta que los modelos de informe de auditoría adaptados que se presentan en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte aplicable a la entidad auditada.	
--	--

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA
• Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera).	• Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre cuentas anuales formulados de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 2.1 del TRLAC.
• Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.	• Ejemplo 2: No se ha adaptado el modelo porque la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España no contempla, con carácter general en el caso de cuentas anuales, la utilización de un marco de información financiera distinto del marco de imagen fiel.
• Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera).	• Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas formuladas de conformidad con un marco de información financiera aplicable en España (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea).

Ejemplo 1:

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
Informe de estados financieros	Informe de auditoría de cuentas anuales
Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros. • Los estados financieros han sido preparados con fines generales por la dirección de la entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. • 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. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de cuentas anuales. • 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, e incorpora el estado de flujos de efectivo. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.
INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE [Destinatario correspondiente]	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...] [Destinatario correspondiente¹]:
Informe sobre los estados financieros²⁶ Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. <i>Responsabilidad de la dirección²⁷ en relación con los estados financieros</i> La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁸, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. <i>Responsabilidad del auditor</i> Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.	Informe sobre las cuentas anuales² Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. <i>Responsabilidad de los administradores³ en relación con las cuentas anuales</i> Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error. <i>Responsabilidad del auditor</i> Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel²⁹ por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad³⁰. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría. <i>Opinión</i> En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.	Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría. <i>Opinión</i> En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios [La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.] [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor]	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad. [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:	Notas:
	¹ De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, 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.
²⁶ El subtítulo «Informe sobre los estados financieros» no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, «Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios».	² El subtítulo «Informe sobre las cuentas anuales» no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, «Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios».
²⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	³ U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.
²⁸ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: «La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del ...»	
²⁹ En el caso de la nota 28, la redacción podrá ser la siguiente: «Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.»	
³⁰ <i>Nota suprimida.</i>	

Ejemplo 2:

	Este ejemplo de informe no se ha adaptado porque la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España no contempla, con carácter general, para cuentas anuales, la utilización de un marco de información financiera distinto del marco de imagen fiel.
Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros requerida por las disposiciones legales o reglamentarias. • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad con fines generales de conformidad con el marco de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de imagen fiel).	

• 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.	
INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE [Destinatario correspondiente]	
Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.	
Responsabilidad de la dirección³¹ en relación con los estados financieros La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.	
Responsabilidad del auditor Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.	
Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad ³² . Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros.	
Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.	

Opinión En nuestra opinión, los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X. [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor]	
Notas:	
³¹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	
³² <i>Nota suprimida.</i>	

Ejemplo 3:

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
Informe de auditoría de estados financieros consolidados	Informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas
Las circunstancias son, entre otras:	Las circunstancias son, entre otras:
• Auditoría de estados financieros consolidados preparados con fines generales por la dirección de la sociedad dominante, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. • Los términos del encargo de auditoría del grupo reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros del grupo, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Auditoría de cuentas anuales consolidadas formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE. • La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado. • Los términos del encargo de auditoría del grupo reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales del grupo, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.
INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE [Destinatario correspondiente]	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...] [Destinatario correspondiente ¹]:
Informe sobre los estados financieros consolidados³³ Hemos auditado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC y sus dependientes, que comprenden el balance de situación consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.	Informe sobre las cuentas anuales consolidadas Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas adjuntas de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes, que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados consolidada ² , el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de la dirección³⁴ en relación con los estados financieros consolidados

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera³⁵, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

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

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel³⁶ por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad³⁷. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

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

Responsabilidad de los administradores³ en relación con las cuentas anuales consolidadas.

Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados de ABC, S.A. y sociedades dependientes, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea, y demás disposiciones del marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

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

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

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

<i>Opinión</i> En nuestra opinión, los estados financieros consolidados expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes 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.	<i>Opinión</i> En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio consolidado y de la situación financiera consolidada de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea, y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios [La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.] [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor]	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores de la sociedad dominante consideran oportunas sobre la situación de ABC, S.A. y sociedades dependientes, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión consolidado con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes. [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]
Notas: ³³ El subtítulo «Informe sobre los estados financieros consolidados» no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios». ³⁴ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	Notas: ¹ De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, 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. ² De acuerdo con la opción permitida por la normativa contable, (Norma Internacional de Contabilidad 1, párrafo 81. a) en este ejemplo se muestra de forma separada la cuenta de resultados consolidada del estado del resultado global consolidado. La denominación de los distintos componentes de las cuentas anuales se adaptará, en su caso, a la empleada por la sociedad de acuerdo con la citada Norma Internacional de Contabilidad 1.

³⁵ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: «La dirección es responsable de la preparación de estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del ...»	³ U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.
³⁶ En el caso de la nota 35, la redacción podrá ser la siguiente: «Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad».	
³⁷ <i>Nota suprimida.</i>	