

Norma Internacional de Auditoría 705

OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(NIA-ES 705)

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

CONTENIDO

	Apartados
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
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	16-27
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	28
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Tipos de opinión modificada	A1
Naturaleza de las incorrecciones materiales.....	A2-A7
Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	A8-A12
Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo.....	A13-A15
Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión.....	A16
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	A17-A24
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	A25

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705, «Opinión modificada en el informe 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 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 emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700¹, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:
 - (a) la naturaleza del hecho 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 del hecho 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 estén libres de incorrección material.

¹ NIA 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros».

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.

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 (o adversa)

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

Denegación (o abstención) de opinión

9. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
10. El auditor denegará la opinión (o 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 (o 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, el auditor comunicará el hecho a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad², y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
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: Apartados A13-A14)

² NIA 260, «Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,» apartado 13.

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

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

- 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 (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión

- 15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (o adversa) o denegar la opinión (o abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (o favorable) sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe³ de dicha opinión no modificada (o favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o 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

Párrafo de fundamento de la opinión modificada

- 16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700, incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación. El auditor situará este párrafo inmediatamente antes del párrafo de opinión en el informe de auditoría, con el título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión», según corresponda. (Ref: Apartado A17)
- 17. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada 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 el párrafo de fundamento de la opinión modificada. (Ref: Apartado A18)
- 18. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opi-

³ NIA 805, «Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero», trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un estado financiero.

- nión modificada una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.
19. 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 el párrafo de fundamento de la opinión modificada 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 A19)
20. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de dicha imposibilidad.
21. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (o adversa) o haya denegado la opinión (o se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A20)

Párrafo de opinión

22. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, el párrafo de opinión tendrá el título «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable» o «Denegación de Opinión», según corresponda. (Ref: Apartados A21, A23-A24)
23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades:
- (a) los estados financieros expresan la imagen fiel (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o

En la normativa mercantil y de auditoría en España se utiliza la fórmula «expresan la imagen fiel»

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

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 del hecho o hechos ...». (Ref: Apartado A22).

24. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (o adversa), manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable:
- (a) los estados financieros no expresan la imagen fiel (o no se presentan fielmente) de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o
 - (b) los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.
25. Cuando el auditor deniegue la opinión (o se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en el párrafo de opinión el auditor manifestará que:
- (a) debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría; y, en consecuencia,
 - (b) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros.

Descripción de la responsabilidad del auditor cuando exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (o adversa)

26. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (o adversa), corregirá la descripción de su responsabilidad para manifestar que considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para expresar una opinión modificada.

Descripción de la responsabilidad del auditor cuando deniegue la opinión (o se abstenga de opinar)

27. Cuando el auditor deniegue la opinión (o se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará el párrafo introductorio del informe de auditoría para manifestar que ha sido nombrado para auditar los estados financieros. El auditor modificará también la descripción de la responsabilidad del auditor y la descripción del alcance de la auditoría para manifestar sólo lo siguiente: «Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una opinión de auditoría.»

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

28. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las circunstan-

cias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción prevista de la modificación. (Ref: Apartado A25)

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 del hecho 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 del hecho que origina la opinión modificada</i>	<i>Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros</i>	
	<i>Material pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales.	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (o abstención)

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

- A2. La NIA700 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 material⁴. 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 450⁵.
- 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:
- (a) la adecuación de las políticas contables seleccionadas;
 - (b) la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
 - (c) la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

- A4. En relación con la adecuación de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:

⁴ NIA 700, apartado 11.

⁵ NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría», apartado 11.

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

Véase nota aclaratoria al apartado 23 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:
- (a) 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 períodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o
 - (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.

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 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 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.

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)-14)

Véase nota aclaratoria al apartado 13 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 (o abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance en el párrafo de 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. Esto puede ocurrir cuando el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros de entidades del sector público. 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 auditoría⁶.
- A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario o profesional 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 (o 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

Párrafo de fundamento de la opinión modificada (Ref: Apartados 16-17, 19, 21)

- A17. 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 del fundamento de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe de auditoría es deseable.
- A18. Un ejemplo de los efectos financieros de incorrecciones materiales que el auditor puede describir en el párrafo de fundamento de la opinión modificada 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.
- A19. La revelación de la información omitida en el párrafo de fundamento de la opinión modificada no es factible si:
- (a) la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o

⁶ NIA 706, «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente», apartado A5.

- (b) a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.

A20. Una opinión desfavorable (o adversa) o la denegación (o abstención) de opinión relacionadas con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión no justifican la omisión de la descripción de otros hechos identificados que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichos otros hechos de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Párrafo de opinión (Ref: Apartados 22-23)

- A21. La inclusión de este título de párrafo hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.
- A22. 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 el párrafo de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Ejemplos de informes de auditoría

- A23. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (o adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- A24. 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 la denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (o abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 28)

- A25. La comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción prevista de la opinión modificada permite:
 - (a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
 - (b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y
 - (c) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando

proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con el hecho o hechos que originan las modificaciones previstas.

Anexo

(Ref: Apartados A23-24)

Ejemplos de informes de auditoría 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 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 al lado de los modelos según las NIA.
- 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.

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (o adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Nota (aplicable a todos los ejemplos): Entiéndase «cuentas anuales» en lugar de «estados financieros» en los modelos adaptados a la normativa española.

Ejemplo 1: Informe de auditoría de cuentas anuales que contiene una opinión con salvedades por una incorrección material

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros 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 2109, en relación con los estados financieros. • 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. • Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.	Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de cuentas anuales formuladas por el órgano de administración de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación en España, 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. • 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. • Adicionalmente a 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 financieros¹⁰ 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 dirección¹¹ 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 Financiera¹², y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.	Informe 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 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 fiel¹³ 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 entidad¹⁴. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades. <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance de situación por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.	<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 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 con salvedades. <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance por xxx. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que se encuentran registradas únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la sociedad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.
---	---

<i>Opinión con salvedades</i> En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión con salvedades», los estados financieros expresan la imagen fiel de <i>(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales)</i>, 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.	<i>Opinión con salvedades</i> En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión con salvedades», las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
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:
⁹ NIA 210, «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría».	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.
¹⁰ 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».
¹¹ 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.
¹² 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 ...»	

¹³ En el caso de la nota 12, 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».	
¹⁴ <i>Nota suprimida.</i>	

Ejemplo 2: Informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas que contiene una opinión desfavorable por una incorrección material

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
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 reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • Los estados financieros 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. Los efectos de la incorrección en los estados financieros no han sido determinados debido a que no era factible. • Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.	Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de cuentas anuales consolidadas formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración de la sociedad dominante que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • 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. Los efectos de la incorrección en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados debido a que no era factible. • Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales consolidadas 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 correspondiente¹]
Informe sobre los estados financieros consolidados¹⁵ 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 balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada² correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de la dirección¹⁶ 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 Financiera¹⁷, 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 fiel¹⁸ 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 entidad¹⁹. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

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

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 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.

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 desfavorable.

<i>Fundamento de la opinión desfavorable</i> Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación. <i>Opinión desfavorable</i> En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión desfavorable», los estados financieros consolidados no expresan la imagen fiel de (o no presentan fielmente) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.	<i>Fundamento de la opinión desfavorable</i> Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que no le ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, la dependiente debería haberse integrado globalmente puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales consolidadas de esta falta de integración global. <i>Opinión desfavorable</i> En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión desfavorable», las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
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 la sociedad 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:	Notas:
¹⁵ 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 o reglamentarios».	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 La denominación de los distintos componentes de las cuentas anuales se adaptará, en su caso, a la empleada por la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte aplicable a la entidad.
¹⁶ 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.
¹⁷ 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 ...»	
¹⁸ En el caso de la nota 17, 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».	
¹⁹ Nota suprimida.	

Ejemplo 3: Informe de auditoría de cuentas anuales que contiene una opinión con salvedades por limitación al alcance.

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros 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. • 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. • Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.	Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de cuentas anuales 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. • 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. • Adicionalmente a 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 financieros²⁰ 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.	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 la dirección²¹ 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 Financiera²², 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 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.

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 fiel²³ 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 entidad²⁴. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

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

Fundamento de la opinión con salvedades

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

Responsabilidad del auditor

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

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información 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 con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

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

<i>Opinión con salvedades</i> En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión con salvedades», los estados financieros expresan la imagen fiel de (o <i>presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,</i>) 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.	<i>Opinión con salvedades</i> En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión con salvedades», las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
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.
²⁰ 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».
²¹ 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.
²² 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 ...»	

²³ En el caso de la nota 22, 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».	
²⁴ Nota suprimida.	

Ejemplo 4: Informe de auditoría de cuentas anuales que contiene una opinión denegada.

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros 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. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de los estados financieros. 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 sociedad. 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. • Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.	Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de cuentas anuales 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. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de las cuentas anuales. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en una UTE que representa más del 90% de los activos netos de la sociedad. 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. • Adicionalmente a 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 correspondiente]:
Informe sobre los estados financieros²⁵ Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.	Informe sobre las cuentas anuales² Hemos sido nombrados para auditar 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 la dirección²⁶ 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 Financiera²⁷, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén 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 la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la denegación de opinión» no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. <i>Fundamento de la denegación de opinión</i> La inversión de la sociedad en el negocio conjunto XYZ (país X) está registrada por xxx en el balance de situación de la sociedad, lo que representa más del 90% de los activos netos a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de XYZ que la sociedad controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. <i>Denegación de opinión</i> Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la denegación de opinión», no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.	<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 la realización de la auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de «Fundamento de la denegación de opinión» no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. <i>Fundamento de la denegación de opinión</i> El balance de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1 incluye las partidas correspondientes a su participación en la UTE XYZ (país X), que representa más del 90% de los activos netos a dicha fecha. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la UTE XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos que la sociedad controla conjuntamente, de los pasivos de los cuales es responsable conjuntamente, de los ingresos y gastos del ejercicio ni de los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo que provienen de la UTE XYZ. <i>Denegación de opinión</i> Debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la denegación de opinión», no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.
---	---

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios [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.
²⁵ 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».
²⁶ 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.
²⁷ 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 ...».	

Ejemplo 5: Informe de auditoría de cuentas anuales que contiene una opinión denegada por múltiples limitaciones.

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros 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. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros. En concreto, el auditor 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 los estados financieros. • Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.	Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de cuentas anuales 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 de órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de las cuentas anuales. En concreto, el auditor 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. • Adicionalmente a 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 financieros²⁸ Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. <i>Responsabilidad de la dirección²⁹ 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 Financiera³⁰, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.	Informe sobre las cuentas anuales² Hemos sido nombrados para auditar 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 los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de «Fundamento de la denegación de opinión» no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.	<i>Responsabilidad del auditor</i> Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en la realización de la auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de «Fundamento de la denegación de opinión» no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.
<i>Fundamento de la denegación de opinión</i> 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 el balance de situación 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, 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 balance de situación 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 del estado de resultados, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.	<i>Fundamento de la denegación de opinión</i> 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 el balance 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, 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 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.
<i>Denegación de opinión</i> Debido a la significatividad de los hechos descritos en el párrafo de «Fundamento de la denegación de opinión», no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.	<i>Denegación de opinión</i> Debido al efecto muy significativo de los hechos descritos en el párrafo de «Fundamento de la denegación de opinión», no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.

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.
²⁸ 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».
²⁹ 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 de la entidad auditada.
³⁰ 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 ...».	