

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805 (REVISADA) CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO

NIA-ES 805 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016). De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 del RAC quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Norma los trabajos de revisión sobre “elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero”, por lo que se han suprimido a lo largo del texto las menciones correspondientes sin que se identifiquen expresamente como tales)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1-3
Alcance de esta NIA	4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	
Definiciones	6
Requerimientos	
Consideraciones para la aceptación del encargo	7-9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	10
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	11-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A4
Consideraciones para la aceptación del encargo	A5-A9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	A10-A15
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	A16-A28
Anexo 1: Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.	<i>Anexo suprimido.</i>
Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero*, 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*.

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

La traducción de esta NIA 805 es una versión provisional que está pendiente de su aprobación final y publicación por la IFAC.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero¹. (Ref: Apartados A1–A4).
2. Esta NIA no es de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo (véase la NIA 600²).
3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

4. *Apartado suprimido.*

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en la auditoría de un solo estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:
 - (a) la aceptación del encargo;
 - (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y
 - (c) la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero.

Definiciones

6. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) *Apartado suprimido.*
 - (b) "Normas Internacionales de Información Financiera" se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad; y
 - (c) Un solo estado financiero comprende la correspondiente información a revelar. (Ref: Apartado A2)

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA

7. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría³. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, dicho requerimiento es de aplicación independientemente de si el auditor también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la

¹ Nota suprimida.

² NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

³ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 18.

entidad, el auditor determinará si la auditoría de un solo estado financiero es factible, de conformidad con las NIA. (Ref: Apartados A5–A6)

Aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros⁴. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, incluirá determinar si la aplicación del marco de información financiera tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el estado financiero. (Ref: Apartado A7)

A los efectos de interpretación y aplicación de este apartado debe tenerse en cuenta que el marco normativo de información financiera aplicable en España se encuentra definido en el artículo 3.1 de la LAC. Asimismo, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 2.2 del RAC en relación con la definición de otros estados financieros o documentos contables.

Forma de la opinión

9. La NIA 210 requiere que los términos del encargo de auditoría acordados incluyan la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor⁵. En el caso de una auditoría de un solo estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A8–A9)

En relación con la forma de la opinión técnica sobre un solo estado financiero, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 4.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

10. La NIA 200 establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica⁶, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias⁷. En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A10–A15)

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada)⁸ (Ref: Apartados A16–A22)

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero

⁴ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

⁵ NIA 210, apartado 10(e).

⁶ NIA 200, apartado 2.

⁷ En el Apartado 13(f) de la NIA 200 se explica que el término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

⁸ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.

12. Si el auditor acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor expresará una opinión por separado para cada encargo.
13. El estado financiero auditado puede hacerse público a la vez que el conjunto completo de estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero no lo distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 15 y 16, el auditor también diferenciará la opinión sobre un solo estado financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente.

14. Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye:
 - (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada);⁹
 - (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada);¹⁰
 - (c) una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada);¹¹
 - (d) comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701¹²; o
 - (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)¹³,

el auditor considerará las implicaciones que, en su caso, tienen estas cuestiones en la auditoría de un solo estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. (Ref: Apartados A23–A27).

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

15. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, la NIA 705 (Revisada) no permite al auditor la inclusión en el mismo informe de auditoría de una opinión no modificada sobre un solo estado financiero que forme parte de dichos estados financieros¹⁴. Esto se debe a que una opinión no modificada sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto. (Ref: Apartado A28)

16. *Apartado suprimido.*

⁹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

¹⁰ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

¹¹ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 22(d).

¹² NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13.

¹³ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 22 e) (ii).

¹⁴ NIA 705 (Revisada), apartado 15.

17. El auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión. Esto se debe a que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1, 6(c))

- A1. En la NIA 200 se define el término “información financiera histórica” como información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores¹⁵.
- A2. En la NIA 200 se define el término “estados financieros” como una “presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente, o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo del estado financiero o en las notas o incluida a través de referencia cruzada¹⁶. Como se indica en el apartado 6(c), la referencia a un solo estado financiero incluye la correspondiente información a revelar.
- A3. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros¹⁷. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, tal como un solo estado financiero, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. Esta NIA sirve de ayuda a este respecto (en el anexo 1 se proporcionan ejemplos de dicha otra información financiera histórica).
- A4. *Apartado suprimido*¹⁸.

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

- A5. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También, exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA,

¹⁵ NIA 200, apartado 13(g).

¹⁶ NIA 200, apartado 13 (f).

¹⁷ NIA 200, apartado 2.

¹⁸ *Nota suprimida.*

salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concorra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento¹⁹.

- A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables. En el caso de una auditoría de un estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570 (Revisada) sean aplicables a las circunstancias de la auditoría, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere. Si el auditor concluye que es posible que no sea factible la auditoría de un solo estado financiero, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

- A7. Un solo estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable, que esté basado en un marco de información financiera establecido por una organización emisora de normas autorizada o reconocida que emite normas para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable puede implicar considerar si dicho marco incluye todos los requerimientos del marco sobre el que se basa que sean aplicables para la presentación de un solo estado financiero que proporcione la información a revelar adecuada.

Véase nota aclaratoria al apartado 8 de esta Norma.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

- A8. La forma de la opinión que exprese el auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables²⁰. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)²¹:
- (a) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, en la opinión del auditor, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases que se indican a continuación:
 - (i) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

¹⁹ NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23.

²⁰ NIA 200, apartado 8.

²¹ NIA 700 (Revisada), apartados 25-26.

- (ii) los estados financieros, expresan la imagen fiel de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; y
 - (b) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, en la opinión del auditor se manifestará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].
- A9. En el caso de un solo estado financiero, el marco de información financiera puede no abordar, de forma explícita, la presentación del estado financiero. Este puede ser el caso, cuando el marco de información financiera aplicable esté basado en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En consecuencia, el auditor considera si la forma prevista de la opinión es adecuada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable. Entre los factores que pueden afectar a la consideración del auditor sobre la utilización de las frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” o “expresa la imagen fiel”, se incluyen los siguientes:
- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de estados financieros.
 - Si un solo estado financiero:
 - Cumplirá, totalmente, cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho estado financiero en particular, y si la presentación del estado financiero incluye las correspondientes información a revelar.

Véase nota aclaratoria al apartado 8 de esta Norma.

- Proporcionará información a revelar adicional a la que el marco requiere específicamente o, en circunstancias excepcionales, no cumplirá un requerimiento del marco, en el caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

La decisión del auditor con respecto a la forma prevista de la opinión es una cuestión de juicio profesional. Puede verse afectada por el hecho de que sea o no generalmente aceptada en esa determinada jurisdicción la utilización de las frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” o “expresa la imagen fiel”, en la opinión del auditor sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con un marco de imagen fiel.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 10)

- A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA, tales como la NIA 240,²² la NIA 550²³ y la NIA 570 (Revisada). Esto se debe a que podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.
- A11. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones²⁴. La NIA 260

²² NIA 240, *Responsabilidades del auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros*.

²³ NIA 550, *Partes vinculadas*.

²⁴ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, Apartado 11.

(Revisada) establece que, en algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia²⁵. Cuando la entidad prepara, además, un conjunto completo de estados financieros, la persona o personas responsables de supervisar la preparación de un solo estado financiero pueden no ser los mismos que los responsables del gobierno de la entidad encargados de supervisar la preparación del conjunto completo de estados financieros.

- A12. Asimismo, las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a la auditoría de un solo estado financiero²⁶, han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de estados financieros se sustituyen por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- A13. Las cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero (véase apartado 14). Cuando se planifique y se realice la auditoría de un solo estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor puede utilizar para la auditoría del estado financiero, la evidencia de auditoría obtenida en la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. No obstante, las NIA requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría del estado financiero para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre el estado financiero.
- A14. Los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros, y muchos de los elementos específicos de dichos estados financieros, incluidas la información a revelar, están interrelacionados. En consecuencia, cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero, es posible que el auditor no pueda considerar, de manera aislada, el estado financiero. En consecuencia, el auditor, para alcanzar el objetivo de la auditoría, puede necesitar aplicar procedimientos en relación con los elementos interrelacionados.
- A15. Asimismo, la importancia relativa determinada para un solo estado financiero puede ser inferior a la importancia relativa determinada para el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Esto afectará a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría, así como a la evaluación de las incorrecciones no corregidas.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

- A16. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor, al formarse una opinión, evalúe si los estados financieros proporcionan la información adecuada para permitir a los usuarios a quienes se destina el informe, entender el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en los estados financieros²⁷. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, es importante que el estado financiero teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, revele la información que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información contenida en el estado financiero, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero.

²⁵ NIA 260 (Revisada), apartados 10(b), 13, A1 (tercer punto), A2 y A8.

²⁶ NIA 200, apartado 2.

²⁷ NIA 700 (Revisada), apartado 13(a).

- A17. En el anexo 2 se muestran ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada), la NIA 570 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada)).

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se informa sobre un solo estado financiero

- A18. En el apartado 11 de esta NIA se explica que el auditor está obligado a aplicar los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA, adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A19-A21 siguientes.

Empresa en funcionamiento

- A19. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de un solo estado financiero, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades de la dirección²⁸ con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor²⁹ en el informe de auditoría también puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada) según las circunstancias del encargo.

Cuestiones clave de la auditoría

- A20. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 en el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas³⁰. En el caso de auditorías de un solo estado financiero, la NIA 701 solo es aplicable cuando la comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre dichos estados financieros viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o si el auditor decide, por algún otro motivo, comunicar cuestiones clave de la auditoría. Cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero, la NIA 701 se aplica íntegramente³¹.

La referencia a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales”, se entenderá realizada, con carácter general, a las “cuentas anuales”, “cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”.

Las referencias a “entidades cotizadas” se entenderán realizadas a “entidades de interés público” definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

En virtud del artículo 4.2 de la LAC por remisión al artículo 5.1c) se exige que en el informe de auditoría se incluya la descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales (incluidas las debidas a fraude), un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos. La aplicación de la NIA-ES 701 permite dar cumplimiento al contenido de este artículo.

²⁸ Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48.

²⁹ Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

³⁰ NIA 700 (Revisada), apartado 30.

³¹ NIA 700 (Revisada), apartado 31.

Otra información

A21. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información. En el contexto de esta NIA, los informes que contienen o acompañan a un solo estado financiero—cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información acerca de cuestiones que se presentan en el estado financiero —se han de considerar informes anuales a efectos de la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor determina que la entidad tiene previsto emitir uno de estos informes, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) son aplicables a la auditoría del estado financiero.

Nombre del socio del encargo

A22. El requerimiento de la NIA 700 (Revisada) de que se incluya el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría también se aplica a las auditorías de un solo estado de entidades cotizadas.³² El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre un solo estado financiero de entidades distintas de las entidades cotizadas.

En España, de acuerdo con los artículos 5.3 y 35 de la LAC, la inclusión del nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe es obligatoria en todos los informes de auditoría.

Informe sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad y sobre un solo estado financiero (Ref: Apartado 14)

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría del estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente

A23. El apartado 14 requiere que el auditor tenga en cuenta las implicaciones que, en su caso, tienen determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros en la auditoría del estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. Considerar si una cuestión incluida en el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros es relevante en el contexto de un encargo para informar sobre un solo estado financiero conlleva la aplicación del juicio profesional.

A24. Entre los factores que pueden ser relevantes al considerar dichas implicaciones están:

- la naturaleza de la cuestión o de las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros y el grado en que se relacionan con lo que se incluye en el estado financiero.
- la generalización de la cuestión o las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.
- la naturaleza y la extensión de las diferencias entre los marcos de información financiera aplicables.
- la extensión de la diferencia entre el periodo o los periodos cubiertos por el conjunto completo de estados financieros en comparación con el o los periodos o fechas del estado financiero.
- el tiempo transcurrido desde la fecha del informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

A25. Por ejemplo, en el caso en el que hay una salvedad en la opinión del auditor en relación con cuentas a cobrar en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros, y el estado financiero incluye

³² Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A61 - A63.

cuentas a cobrar, es probable que haya implicaciones en la auditoría. Por el contrario, si la salvedad en la opinión del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros está relacionada con la clasificación de pasivos a largo plazo, es menos probable que haya implicaciones en una auditoría de un solo estado financiero que sea el estado de resultados.

- A26. Las cuestiones clave de la auditoría que se comunican en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero. La información que se incluye en la sección Cuestiones clave de la auditoría sobre el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría del conjunto completo de estados financieros puede ser útil para el auditor al determinar el modo de tratar la cuestión cuando es relevante para la auditoría del estado financiero.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

- A27. Incluso cuando determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros no tienen implicaciones en la auditoría, o en el informe de auditoría, sobre un solo estado financiero, el auditor puede considerar adecuado referirse a la cuestión o las cuestiones, en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre el estado financiero (véase la NIA 706 (Revisada))³³. Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero a una sección de Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad (Ref: Apartado 15)

- A28. *Apartado suprimido*³⁴.

³³ NIA 706 (Revisada), apartados 10 -11.

³⁴ *Nota suprimida.*

Anexo 1

(Ref: Apartado A3)

Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

Anexo suprimido

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero.

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

- La NIA, en su versión original, recoge en el anexo unos ejemplos de informe. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y con su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en vigor en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente un ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre el balance en el ejemplo 1.
- Por ello, figura a doble columna: en la primera, el ejemplo 1 de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Se han suprimido los ejemplos 2 y 3 de la NIA al tratarse de circunstancias que no resultan de aplicación en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene 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 del citado ejemplo de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.
- El título del informe en estos casos se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría independiente de ...estado financiero...”.

Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un balance formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 3.1 de la LAC y 2.2 del RAC.
Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	<i>(suprimido)</i>
Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).	<i>(suprimido)</i>

Ejemplo 1:

<p>Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).</p>	<p>Informe de auditoría sobre un balance de una entidad que no es de interés público formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 3.1 de la LAC y 2.2 del RAC.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un balance de situación (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad cotizada • El balance de situación ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable para la preparación de un balance de situación. • 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 marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. • El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” en la opinión del auditor. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). La información revelada en el estado financiero sobre la incertidumbre material es adecuada. • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un balance (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad de interés público. • El balance ha sido formulado por el órgano de administración de la entidad de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación en la preparación de un balance. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con el balance. • El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. • Los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). La información revelada en el balance sobre la incertidumbre material es adecuada. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 de la LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos adicionales como

<p>con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del balance de situación.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables). • Los responsables de la supervisión del estado financiero son distintos de los responsables de la preparación del estado financiero. • Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información. 	<p>riesgos más significativos de la auditoría en el contexto de la auditoría del balance.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA-ES 720 (Revisada) no son aplicables). • Los responsables de la supervisión del estado financiero son los mismos que los responsables de la preparación del estado financiero. • Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
---	--

<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>[Destinatario correspondiente]</p> <p>Opinión</p> <p>Hemos auditado el balance de situación de la sociedad ABC (la Sociedad), a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado financiero que incluyen un resumen de las políticas contables significativas un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente “el estado financiero”).</p> <p>En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X, aplicables a la preparación de un estado financiero de este tipo.[La sección Opinión se sitúa en primer lugar, tal y como lo requiere la NIA 700 (Revisada)]</p> <p>Fundamento de la opinión</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la</i></p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA DE BALANCE EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente ¹]:</p> <p>Opinión</p> <p>Hemos auditado el Balance de ABC, S.A. (la Sociedad), a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del mismo que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente “el Balance”).</p> <p>En nuestra opinión, el Balance adjunto expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la preparación de un estado financiero de este tipo (que se identifica en la nota X de las notas explicativas adjuntas) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Fundamento de la opinión</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección</p>
--	--

auditoría del estado financiero de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 del estado financiero que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del balance de nuestro informe.

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

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

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 del Balance que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Aspectos más relevantes de la auditoría

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

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el estado financiero³⁵

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con las disposiciones del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable a la preparación de un estado financiero de este tipo, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de un estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del estado financiero, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Excepto por lo descrito en la sección *Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

- [

Responsabilidad de los administradores en relación con el Balance²

Los administradores son responsables de formular el Balance de forma que exprese la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad para la preparación de un estado financiero de este tipo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de un Balance libre de incorrección material, debida a fraude o error.

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

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

(*) Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar 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 sociedad³⁶.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del Balance

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el Balance en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el Balance.

(*) Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el Balance, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar 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 entidad⁴.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información

- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero y de sus notas explicativas, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

revelada por los administradores.

- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en el Balance o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del Balance y de sus notas explicativas, y si el Balance representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría del Balance del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.

Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

<p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y, en el caso de sociedad de auditoría, dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
--	--

	<p>¹ De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>³⁵ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>² El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación del balance considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>El apartado 40(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo</p>	<p>De acuerdo con el apartado 40(b) de la NIA 700 (Revisada) el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo</p>
<p>³⁶ Nota suprimida.</p>	

Ejemplo 2: *suprimido*.

Ejemplo 3: *suprimido*.