

## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA)

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

(NIA-ES 705 R adaptada al Sector Público Español,  
NIA-ES-SP 1705 R, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la  
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

### Título: **OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR PÚBLICO**)

#### CONTENIDO

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

La Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES-SP) 1705 R, *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, *Objetivos globales*

*del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.*

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). 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

## Introducción

### Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R<sup>1</sup>, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA-ES-SP también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA-ES-SP 1700 R son aplicables y no se repiten en esta NIA-ES-SP, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA-ES-SP.

### Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA-ES-SP establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:
  - a) la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
  - b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

### Fecha de entrada en vigor

3. *Apartado suprimido.*

### Objetivo

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

### Definiciones

5. A efectos de las NIA-ES-SP, 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.

---

<sup>1</sup> NIA –ES SP 1700 R, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

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

## Requerimientos

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

- 6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:
  - a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartados A2–A7)
  - b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A8–A12)

### Determinación del tipo de opinión modificada

#### *Opinión con salvedades*

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

#### *Opinión desfavorable (adversa)*

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

#### *Denegación (abstención) de opinión*

- 9. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
- 10. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

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

- 11. Si, después de aceptar el trabajo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.

El término “aceptado su trabajo” se entenderá en el contexto del Sector Público como estar en condiciones de ejercer la competencia correspondiente.

12. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de esta NIA-ES-SP, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad<sup>2</sup>, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:
- 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
  - 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:
    - renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)
    - si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al trabajo, se debe tener en cuenta que las competencias de control establecidas en las normas del Sector Público impiden la renuncia al trabajo.

14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Apartado A15)

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

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

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

#### *Opinión del auditor*

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de opinión”, según corresponda. (Ref: Apartados A17–A19)

#### *Opinión con salvedades*

17. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los

<sup>2</sup> NIA-ES-SP 1260 R, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

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

estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”:

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

En España, de acuerdo con las leyes financieras aplicables al Sector Público, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

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

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: “excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones”. (Ref: Apartado A20)

#### Opinión desfavorable (adversa)

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

- a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...] , de conformidad con [el marco de información financiera aplicable];o

En España, de acuerdo con las leyes financieras aplicables al Sector Público, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

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

#### Denegación (abstención) de opinión

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

- a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;
- b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros, y
- c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA-ES-SP 1700 R, que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

#### Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor emita una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA-ES-SP 1700 R: (Ref: Apartado A21)

- a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA-ES-SP 1700 R

por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda; y

- b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.
21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa en las notas explicativas de los estados financieros), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en esa sección. (Ref: Apartado A22)
22. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.
23. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:
- a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
- b) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y
- c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A23)
24. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad.
25. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA-ES-SP 1700 R sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.
26. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA-ES-SP 1700 R. Esos elementos son:
- a) una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y
- b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.
27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A24)

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

28. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 38-40 de la NIA-ES-SP 1700 R para incluir sólo lo siguiente: (Ref: Apartado A25)

- a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría;
- b) una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
- c) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la NIA-ES SP 1700 R.

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

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección "Cuestiones clave de la auditoría" de conformidad con la NIA-ES-SP 1701<sup>4</sup> o una sección "Otra información" de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R<sup>5</sup> (Ref: Apartado A26).

En el Sector Público en España, por ser más acorde con las leyes de transparencia de la información, se toma la opción de incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, por lo que la sección *Cuestiones clave de la auditoría* y la sección *Otra información* deben mantenerse en todo caso, aun cuando se emita un informe con opinión denegada, y sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma.

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

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

\*\*\*

**Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

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

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

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

<sup>4</sup> NIA-ES-SP 1701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público* apartados 11–13.

<sup>5</sup> NIA-ES-SP 1720 R), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54.



## Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

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

- A2. La NIA-ES-SP 1700 R exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material<sup>6</sup>. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA-ES-SP 1450<sup>7</sup>.
- A3. La NIA-ES-SP 1450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:
- lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;
  - la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
  - la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

### Adecuación de las políticas contables seleccionadas

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

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma.

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

### Aplicación de las políticas contables seleccionadas

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

<sup>6</sup> NIA-ES-SP 1700 R, apartado 11.

<sup>7</sup> NIA-ES-SP 1450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11

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 estos cuando:
- los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
  - la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
  - los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la presentación fiel.

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma.

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

- A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:
- circunstancias ajenas al control de la entidad;
  - circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o
  - limitaciones impuestas por la dirección.
- A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9–10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el trabajo.

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

- A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:
- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
  - los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.
- A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor son los casos en los que:
- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.

Este ejemplo es aplicable sólo a cuentas anuales consolidadas.

- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.

Teniendo en cuenta que las competencias de control vienen establecidas en las normas del Sector Público, por nombramiento del auditor ha de entenderse el momento en que ha sido determinado el inicio de la auditoría.

- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección son las situaciones en las que:

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

### **Determinación del tipo de opinión modificada**

*Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el trabajo.* (Ref: Apartados 13(b)(i)–14)

El término “aceptado su trabajo” se entenderá en el contexto del Sector Público como estar en condiciones de ejercer la competencia correspondiente.

A13. La viabilidad de renunciar al trabajo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, denegar la opinión (abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance dentro de la sección "Fundamento de la denegación de opinión".

A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el trabajo. (*Referencia suprimida*). También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría<sup>8</sup>.

A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al trabajo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario (*referencia suprimida*) de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al trabajo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

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

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

A16. *Apartado suprimido*

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

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

A17. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A18. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una

<sup>8</sup> NIA-ES-SP 1706 R. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público.

denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los Anexos de otras NIA-ES-SP que contienen requerimientos de información, incluida la NIA-ES-SP 1570 R<sup>9</sup>, también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

*Opinión del auditor* (Ref: Apartado 16)

- A19. Modificar este título hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

*Opinión con salvedades* (Ref: Apartado 17)

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

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

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

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

- A25. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, es mejor situar las siguientes declaraciones en la sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, como se muestra en los ejemplos 4–5 del Anexo de esta NIA:
- la declaración requerida por el apartado 28(a) de la NIA-ES-SP 1700 R, modificada para manifestar que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de los estados

---

<sup>9</sup> NIA-ES-SP 1570 R. Empresa en funcionamiento.

financieros de la entidad de conformidad con las NIA-ES-SP; y

- la declaración requerida por el apartado 28(c) de la NIA-ES-SP 1700 R sobre la independencia y otras responsabilidades de ética.

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

(Ref: Apartado 29)

A26. Describir los motivos por los que el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada en la sección "Fundamento de la denegación de opinión" del informe de auditoría proporciona información útil a los usuarios para comprender por qué el auditor ha denegado su opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros y puede servir como protección adicional para evitar una confianza infundada sobre los mismos. Sin embargo, la comunicación de cualquier cuestión clave de la auditoría distinta de la cuestión o cuestiones que originan la denegación de la opinión (la abstención de opinar) puede dar a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión (abstención de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto. Del mismo modo, no sería adecuado incluir una sección de otra información de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R que tratara de la consideración del auditor de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de esta NIA-ES-SP prohíbe que se incluya una sección "Cuestiones clave de la auditoría" o una sección "Otra información" en el informe de auditoría cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría o informe sobre otra información.

Véase nota aclaratoria al apartado 29 de esta Norma.

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

- A27. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:
- c) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
  - d) 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
  - e) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con la cuestión o cuestiones que originan las modificaciones previstas.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA	NIA-ES-SP
Socio del encargo	Responsable del trabajo
Encargo	Trabajo
Auditor independiente	Auditor público o auditor

## Anexo

Ref: Apartados A17- A18, A25)

### Ejemplos de informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) que contienen una opinión modificada

Se han suprimido los ejemplos que figuraban en este anexo para adaptarlos a la normativa del Sector Público y la diferenciación de interés público y no público por ser innecesaria en este Sector, al cual le es aplicable, por una parte, el principio de transparencia, y por otra, no le resultan necesarias las precauciones tomadas en las leyes mercantiles

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

- Se incluyen ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas para el Sector Público en España sobre las cuentas anuales individuales y consolidadas.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas del Sector Público, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados informes deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse tal y como se ha indicado en la NIA-ES-SP 1700 R.

### EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS PARA EL SECTOR PÚBLICO VIGENTE EN ESPAÑA

Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales de una entidad con presupuesto limitativo.

Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas.

Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera en las cuentas anuales consolidadas.

Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.

Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.

## Ejemplo 1

### **Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales.**

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una entidad formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Sector Público en España. La auditoría no es de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES-SP 1600<sup>1</sup>.
- Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano competente de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.
- Los términos del documento de inicio de auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión que recoge la NIA-ES-SP 1210<sup>2</sup>, en relación con las cuentas anuales.
- Las existencias que se muestran en las cuentas anuales son incorrectas. El auditor ha comprobado que los gastos en concepto de dietas al personal se han financiado o imputado presupuestariamente con cargo al capítulo 1 “Gastos de personal”, cuando deberían haber sido con cargo al capítulo 2 “Gastos Corrientes en bienes y servicios”. Se considera que las incorrecciones son materiales para las cuentas anuales, pero no generalizadas (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para el Sector Público.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R.
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701.
- El auditor ha obtenido toda la “otra información” antes de la fecha del informe de auditoría, y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. La cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales no afecta a la “otra información”.
- No se ha detectado ningún incumplimiento de la legislación vigente merecedor de su inclusión en el informe de auditoría ni se ha encargado específicamente ninguna revisión de la legalidad.

## INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión del organismo autónomo ABC. (*Póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*)

### Opinión con salvedades

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, ha auditado las cuentas anuales del organismo autónomo ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de Diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

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

### Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la entidad se reflejan en el balance por xxx. Los órganos de gestión no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la entidad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Los gastos en concepto de dietas al personal por importe de xxxx se han financiado con cargo al capítulo 1 “Gastos de personal”, cuando deberían haber sido con cargo al capítulo 2 “Gastos Corrientes en bienes y servicios”, incumpliendo lo dispuesto en cuanto a la clasificación económica del gasto en materia presupuestaria y al marco financiero que le es de aplicación.

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

Somos independientes de la entidad, de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para dicho sector.

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

### Cuestiones clave de la auditoría

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



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

*[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701 incluyendo, al menos:*

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

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

#### **Otra información**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1720 R.]*

#### **Responsabilidad de los órganos de gestión (denominación según el régimen jurídico aplicable) en relación con las cuentas anuales**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES-SP 1700 R]*

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

*[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES-SP 1700 R]*

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

*[En este ejemplo no procede puesto que no hay incumplimientos legales ni reglamentarios señalados. No obstante, se ha incluido el título del mismo a efectos exclusivamente didácticos, para mostrar donde, en su caso, figuraría.*

*Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente.*

<sup>1</sup> NIA-ES-SP 1600 Consideraciones especiales - Auditorías de Estados financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)

<sup>2</sup> NIA ES-SP 1210 Acuerdos de los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA).

## Ejemplo 2

### **Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas con opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales**

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad matriz y sus entidades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España. (En este caso, es aplicable la NIA-ES-SP 1600).
- Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por el órgano de gestión de la entidad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera indicado.
- Los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión de la entidad dominante que recoge la NIA-ES-SP 1210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.
- Las cuentas anuales consolidadas contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una entidad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión desfavorable). Los efectos de la incorrección en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados debido a que no era factible.
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R.
- Es aplicable la NIA-ES-SP 1701; no obstante, el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable".
- El auditor ha obtenido toda la "otra información" antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión consolidado, así como el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y las circunstancias que dan lugar a una opinión desfavorable sobre las cuentas anuales consolidadas que afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado y al informe indicado.
- No se ha detectado ningún incumplimiento de la legislación vigente merecedor de su inclusión en el informe de auditoría ni se ha encargado específicamente ninguna revisión de la legalidad.

## INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión de la entidad ABC. (*Póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*)

### Opinión desfavorable

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, ha auditado las cuentas anuales consolidadas de la entidad ABC y sus dependientes (grupo), que comprenden el balance de situación 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 consolidada correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose), debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

### Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la entidad no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la entidad 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 entidad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con la normativa aplicable, la entidad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición utilizando importes provisionales. Si se hubiese consolidado la entidad XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales consolidadas de esta falta de consolidación.

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

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas para Sector Público en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público.

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

### Cuestiones clave de la auditoría

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

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

**Otra información: Informe de gestión consolidado e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al**

**Sector Público**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R –véase el ejemplo 4 del Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1720 R)]  
El último párrafo del ejemplo 4 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión desfavorable que también afecta al informe de gestión consolidado]*

**Responsabilidad de los órganos de gestión (denominación según el régimen jurídico aplicable) en relación con las cuentas anuales consolidadas<sup>1</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1600. (Véase ejemplo del anexo 1 de la NIA-ES-SP 1600)].*

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

*[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1600. (Véase ejemplo del anexo 1 de la NIA-ES-SP 1600)].*

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

*[En este ejemplo no procede puesto que no hay incumplimientos legales ni reglamentarios señalados. No obstante, se ha incluido el título del mismo a efectos exclusivamente didácticos, para mostrar donde, en su caso, figuraría.]*

*Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente.*

<sup>1</sup>El término órgano de gestión de la entidad dominante se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.

### Ejemplo 3

#### **Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con entidad asociada extranjera.**

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad matriz y sus entidades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES-SP 1600).
- Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por el órgano de gestión de la entidad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera indicado.
- Los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión de la entidad dominante que recoge la NIA-ES-SP 1210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales, pero no generalizados en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R.
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701.
- El auditor ha obtenido toda la “otra información” antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión consolidado, así como el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y las circunstancias que dan lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas que afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.
- No se ha detectado ningún incumplimiento de la legislación vigente merecedor de su inclusión en el informe de auditoría ni se ha encargado específicamente ninguna revisión de la legalidad

## INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión de ABC (*Póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*)

### Opinión con salvedades

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, ha auditado las cuentas anuales consolidadas de la entidad ABC y sus dependientes (grupo), que comprenden el balance de situación 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 flujo de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose), excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

### Fundamento de la opinión con salvedades

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

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

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas para el Sector Público en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público.

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

### Cuestiones clave de la auditoría

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

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

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701 incluyendo, al menos:

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

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

**Otra información: Informe de gestión consolidado e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público**

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R –véase el ejemplo 3 del Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1720 R). El último párrafo del ejemplo 3 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas que también afecta al informe de gestión consolidado].

**Responsabilidades del órgano de gestión (denominación según el regimen jurídico aplicable) en relación con las cuentas anuales consolidadas<sup>1</sup>**

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1600. (Véase ejemplo anexo 1 de la NIA-ES-SP 1600)].

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

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1600. (Véase ejemplo anexo 1 de la NIA-ES-SP 1600)].

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[En este ejemplo no procede puesto que no hay incumplimientos legales ni reglamentarios señalados. No obstante, se ha incluido el título del mismo a efectos exclusivamente didácticos, para mostrar donde, en su caso, figuraría].

*Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente.*

<sup>1</sup>El término órgano de gestión de la entidad dominante, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.

#### Ejemplo 4

#### **Informe de auditor con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.**

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad matriz y sus entidades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES-SP 1600).
- Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por el órgano de gestión de la entidad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España.
- Los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión de la entidad dominante que recoge la NIA-ES-SP 1210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de las cuentas anuales consolidadas. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos del grupo. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una denegación de opinión).
- Los riesgos más significativos de la auditoría a comunicar en este supuesto incluyen además de las circunstancias descritas en el punto anterior, las cuales se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, otros riesgos más significativos adicionales.
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España.
- Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas.
- El auditor ha obtenido toda la “otra información” antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión consolidado, así como el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.
- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.
- Las disposiciones legales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
- No se ha detectado ningún incumplimiento de la legislación vigente merecedor de su inclusión en el informe de auditoría ni se ha encargado específicamente ninguna revisión de la legalidad.



## INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión de ABC. *(Póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico)*

### Denegación de opinión

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, es el órgano competente para auditar las cuentas anuales consolidadas de la entidad ABC y sus dependientes (grupo), que comprenden el balance de situación 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 consolidada correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas del Grupo adjuntas. Debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales consolidadas.

### Fundamento de la denegación de opinión

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

### Cuestiones clave de la auditoría

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

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

*[Descripción de cada cuestión más significativa de conformidad con la NIA-ES-SP 1701 incluyendo, al menos:*

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

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

### Otra información: Informe de gestión consolidado e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público

La “otra información” comprende el informe de gestión consolidado del ejercicio 20x1 y el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume dicha entidad como consecuencia

de su pertenencia al Sector Público a que hace referencia la LGP, cuya formulación son responsabilidad del órgano de gestión<sup>2</sup> de la Entidad dominante y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra responsabilidad sobre la “otra información” se ha limitado a verificar que estos informes se han elaborado de acuerdo con su normativa reguladora y que la información contable que contienen concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas auditadas.

Sin embargo, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no nos es posible concluir sobre la “otra información” en los términos previstos en la citada normativa.

### **Responsabilidad de los órganos de gestión (denominación según el régimen jurídico aplicable) de la entidad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas<sup>1</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1600. Véase ejemplo anexo I de la NIA-ES-SP 1600.]*

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

Basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose), nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del Grupo de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales consolidadas.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, y protección de la independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas para el Sector Público en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público.

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

*[En este ejemplo no procede puesto que no hay incumplimientos legales ni reglamentarios señalados. No obstante, se ha incluido el título del mismo a efectos exclusivamente didácticos, para mostrar donde, en su caso, figuraría.]*

*Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente.*

<sup>1</sup>El término órgano de gestión de la entidad dominante se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.

## Ejemplo 5

### **Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.**

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una entidad formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES-SP 1600.
- Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de gestión de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera indicado.
- Los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión que recoge la NIA-ES-SP 1210, 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, entre los cuales no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales.
- Los riesgos más significativos de la auditoría se derivan de las circunstancias descritas en el punto anterior y se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión.
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España.
- Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales.
- El auditor ha obtenido toda la “otra información” antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión, así como el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre las cuentas anuales afectan en la misma medida al informe de gestión.
- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.
- Las disposiciones legales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

## INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión de ABC. (*Póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*)

### Denegación de opinión

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, es el órgano competente para auditar las cuentas anuales de la entidad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de Diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujo de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la entidad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.

### Fundamento de la denegación de opinión

No presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido verificar, mediante procedimientos alternativos, las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar, ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, el órgano de gestión 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.

### Cuestiones clave de la auditoría

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

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

### Otra información: Informe de gestión e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume dicha entidad como consecuencia de su pertenencia al Sector Público

[*Informe de conformidad la NIA-ES-SP 1 720 R – véase el ejemplo 5 del Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1720 R*].

### Responsabilidades del órgano de gestión<sup>1</sup> (*denominación según el régimen jurídico aplicable*) en relación con las cuentas anuales

[*Informe de conformidad con la NIA-ES –SP 1700 R – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES-SP 1700 R*]

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

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la entidad de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría

sobre estas cuentas anuales.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética, y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público.

*Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente.*

<sup>1</sup>El término órgano de gestión se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

# NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1705 (REVISADA)

## (NE 1705 R)

**Advertencia Inicial:** la lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

### Alcance y objetivos

Esta NIA-ES-SP 1705 *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público* establece los tipos de opinión a emitir cuando se produce una opinión distinta de la favorable y se refiere fundamentalmente a las secciones de Opinión y fundamento de la opinión.

### Requerimientos y estructura del informe

Los aspectos que influyen en tomar un tipo de opinión u otra sobre los estados financieros dependen de:

- a) Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada (con salvedades, desfavorable o adversa, denegada o abstención de opinión), por incorrecciones materiales o imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.
- b) Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho, será salvo excepciones, el que dirija el sentido de la opinión.

La confluencia entre los tipos de opinión y el criterio del auditor se puede resumir en el siguiente cuadro:

<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)

No obstante, la Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado (11-04-2007) en el apartado 4.4, precisa: *Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo del apartado 1.4 de esta Norma, la detección de errores o incumplimientos contables que afecten al importe de los resultados o fondos propios, en cuantía superior a tres veces el umbral de materialidad calculado, constituirá una referencia para emitir opinión desfavorable sobre las cuentas anuales.* El apartado 1.4 de la citada norma se refiere al juicio profesional del auditor.

En relación con los tipos de opinión entre la opinión favorable y la opinión con salvedad el criterio se puede objetivar más, pero cuando existen varias salvedades, resulta del criterio profesional, salvo lo indicado en la norma de materialidad transcrita, aunque tampoco excluye el criterio profesional como puede verse, decidir si se da una opinión desfavorable por la existencia preponderante de incumplimientos de principios contables o se da una opinión denegada como consecuencia del mayor efecto de las limitaciones (la incertidumbre, como fuente de la opinión denegada es mucho más infrecuente y discutible).

El informe de auditoría **no puede expresar simultáneamente una opinión desfavorable (o adversa) o denegar**

**la opinión** (o abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto y 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. Esta circunstancia daría lugar a una situación contradictoria.

Es importante destacar que la opinión desfavorable está basada en incorrecciones por incumplimientos de principios contables, de omisión de información o de ambos, y la denegada tiene su base en limitaciones al alcance y muy excepcionalmente en incertidumbres muy relevantes. El hecho de que la fuente de generación tenga dicho origen, no impide que se incluyan otros aspectos atinentes a otro tipo de opinión que la dada, por ejemplo: el hecho de que se dé una opinión denegada no impide que en la sección *Fundamento de la opinión* se incluyan también salvedades por incumplimiento de principios contables u omisiones y no solo las limitaciones que son base de la opinión, y viceversa, en opiniones desfavorables también resulta preciso incluir las limitaciones al alcance.

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

### **Sección de opinión**

Incluye los datos identificativos de la auditada, el órgano de control y el periodo de auditoría, así como los documentos contables que son objeto de análisis y de forma muy sintética la opinión que se emite sobre ellos, poniendo el texto siguiente: *En nuestra opinión, excepto por los efectos descritos en la sección Fundamento de la opinión con salvedades [...]* (o desfavorable).

La denegación de opinión tiene un texto más específico: *No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas. Debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe [...]*

En definitiva, se trata de un párrafo que se obtiene con la fusión del anterior párrafo de alcance de las NIA-ES no revisadas y el párrafo de opinión de dichas NIA.

### **Sección fundamento de la opinión con salvedades (o desfavorable o de la denegación de opinión)**

En el párrafo de fundamento de la opinión modificada se dará 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.

Se pueden dar dos situaciones con respecto a la incorrección material:

- información descriptiva mal revelada (informativa o de ajustes y reclasificaciones)
- falta de revelación de información.

Con respecto a la primera, información descriptiva mal revelada, se incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta. Si se trata de ajustes y reclasificaciones tratará de cuantificar e indicar con claridad cuáles son las áreas afectadas.

Si se ha omitido información, deberá discutir con la auditada esta omisión, describir la naturaleza de la información omitida en esta sección, salvo que se prohíba por alguna norma legal o reglamentaria (esto no será usual en el Sector Público por motivos de transparencia) o porque no sea factible (la información no ha sido preparada por la entidad auditada o esta es demasiado extensa en relación con el contenido del informe).

También se califica la opinión por la existencia de limitaciones al alcance. Es importante destacar, puesto que en la práctica es una de las salvedades de auditoría más frecuentes, que la limitación al alcance de la auditoría se produce cuando no resulta posible obtener evidencia suficiente y adecuada, y siempre ha de ser ajena al ánimo del auditor y ha de tener algunos de los siguientes orígenes:

- a) Circunstancias ajenas al control de la entidad: relacionadas con fuerza mayor, caso fortuito, etc. Por ejemplo, si se destruye una parte o toda la documentación o sin acceso a través del sistema informático

- b) Circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor. Por ejemplo, el control interno de la entidad no es fiable y no resulta factible hacer pruebas sustantivas suficientes.
- c) Limitaciones impuestas por la dirección en sus diferentes modalidades de excusas y retrasos. Por ejemplo, a pesar de haberla pedido de forma fehaciente e incluso reiterada, determinada información no se nos facilita y no resulta obvio de que no sea factible hacerlo. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden esconder intencionalidades fraudulentas. Ante este tipo de limitaciones hay que solicitar a los gestores de la entidad que las eliminen.

Para que se produzca una limitación se debe haber planeado el procedimiento genuino y no resultar posible la aplicación de uno alternativo (por ejemplo, se plantea una prueba de circularización, pero no puede realizarse por falta de disposición de los saldos pedidos, al tener la entidad un sistema informático inadecuado y además no se pueden emplear métodos de revisión de la documentación que pudieran llegar a ser alternativos).

En definitiva, esta sección se forma con el párrafo homónimo de las anteriores NIA-ES, al que se le añade el texto correspondiente a las normas de auditoría utilizadas, incluidas las de independencia y la afirmación de que se ha obtenido evidencia, que antes constaba dentro del párrafo de responsabilidad de los auditores. Además, se añade un texto donde se recalca la independencia y se da referencia a la sección *Responsabilidad de los auditores*.

Además, resulta preciso indicar que la denegación de opinión, desde el punto de vista de la forma y contenido es la que más se aparta del formato estándar; por ello, hay que tener en cuenta los formatos de informes incluidos en los anexos y la referencia literal a las palabras que se incluyen cuando se presenta este tipo de opinión.

Por último, si se prevé que la opinión que se tiene que expresar va a ser modificada, **se comunicará** a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción prevista de la modificación. De esta forma se logra:

- a) Notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
- b) 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.
- c) Con respecto 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.

A esta sección se da referencia desde la de *Cuestiones clave de la auditoría*, cuando la salvedad también, como no podía ser de otra manera, entraña riesgos.

Resumiendo, esta NIA-ES-SP 1705 R trata sobre la opinión modificada que el auditor emitirá cuando las circunstancias así lo exijan.

Los tipos de opinión modificada podrán ser de tres tipos: opinión con salvedades, opinión desfavorable o adversa y denegación de opinión. Se tomará la decisión de una u otra opinión atendiendo a la naturaleza del hecho que origine la opinión modificada y al propio juicio del auditor sobre la generalización de los efectos del hecho sobre los estados financieros.

Por otro lado, se pueden dar situaciones en las que es imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance impuesta por la dirección una vez comenzado el trabajo de auditoría, ante esta situación, el auditor emitirá una opinión u otra dependiendo de si obtiene o no evidencia.

Si se da una opinión extrema (desfavorable o denegada) se aporta información sobre el resto de las salvedades que no son base de dicha opinión.

La estructura del informe de auditoría facilitada en la NIA-ES-SP 1700 R se ve alterada como consecuencia de la sección donde se fundamenta la opinión modificada.



Finalmente, el auditor notificará a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que han motivado que emita un informe con opinión modificada y la redacción prevista de la modificación.

#### **Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1705 R (revisada)**

1.- Referencia al apartado 11 en cuanto a la consideración del término “aceptar el trabajo” como estar en condiciones de ejercer la competencia correspondiente, teniendo en consideración la Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado.

2.-En el apartado 13 se indica la imposibilidad de renuncia a un trabajo puesto que implicaría renunciar al ejercicio de una competencia establecida en el artículo 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. En su aplicación a las Entidades Locales, el artículo 29.3.A) del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

3.- Referencia al apartado 17 a) y 18 a) para acotar al marco de “imagen fiel”, el objetivo de aplicar los principios contables, tal y como se prevé en los artículos 119 y 167 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. En referencia a las Entidades Locales habrá que estar a lo previsto en los planes contables que les son de aplicación.

4.- En relación con el apartado 29 se mantienen las consideraciones contenidas en la NIA-ES-SP, puesto que el principio de transparencia hace primar el reflejo de los riesgos sin perjuicio de que en la lógica internacional, que se abstrae de la legislación, pueda resultar innecesaria esta referencia.

5.- Referencia al apartado A11 precisando que el método de la participación es solo aplicable a las cuentas anuales consolidadas. En relación a ello, cabe citar al Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, así como Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público.