

# Pronunciamiento final.

Norma Internacional de Auditoría 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento.*

Incluidas modificaciones de concordancia y consecuentes a otras Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

ABRIL 2025

Traducido por:

**AUDITORES**

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS  
DE CUENTAS DE ESPAÑA



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board  
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

Copyright © Abril 2025 por la International Federation of Accountants (IFAC).  
Todos los derechos reservados.

Esta publicación puede descargarse para uso personal no comercial o adquirida en el sitio web del International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®) website: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Se requiere permiso por escrito de IFAC para reproducir, traducir, almacenar o transmitir o para cualquier uso similar de este documento, salvo que el documento sea para uso individual y no comercial. Las estructuras y procesos que dan soporte al funcionamiento del IAASB son proporcionadas por la International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Para información sobre derechos de autor, marca comercial y permisos, diríjase a [Permissions](#) o contacte con [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org).

Esta Norma Internacional de Auditoría, NIA 570 (Revisada 2024) del IAASB publicada por IFAC en abril de 2025 en inglés ha sido traducida al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas en marzo de 2026 y se reproduce con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de las Normas Internacionales de Auditoría ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo conforme a la *Declaración Política para la traducción de publicaciones* de la Federación Internacional de Contadores. El texto aprobado de todas las publicaciones de IFAC es el publicado por IFAC en lengua inglesa. IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que se pudieran derivar de ello.

Texto en inglés de Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 (Revisada 2024) © 2025 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 (Revisada 2024) © 2026 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: International Standard on Auditing 570 (Revisad 2024), Going concern.

Contacte con [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir o para otros usos similares de este documento

## **Sobre el IAASB**

Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

El objetivo del IAASB es servir al interés del público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otras normas de servicios relacionados de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

The IAASB develops auditing and assurance standards and guidance under a shared standard-setting process involving the Public Interest Oversight Board, which oversees the activities of the IAASB, and the Stakeholder Advisory Council, which provides public interest input into the development of the standards and guidance.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB, que proporciona aportaciones de interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones.

**CONTENIDO**

---

	Página
NIA 570 (Revisada 2024).....	7
Modificaciones de concordancia y consecuentes derivadas de la NIA 570 (Revisada 2024)) .....	72

---

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA (NIA) 570 (REVISADA 2024), EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes  
a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2026)

## CONTENIDO

	Apartado
<b>Introducción</b> .....	
Alcance de esta NIA .....	1
Principio contable de empresa en funcionamiento .....	2
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento .....	3 – 7
Fecha de entrada en vigor .....	8
<b>Objetivos</b> .....	9
<b>Definición</b> .....	10
<b>Requerimientos</b>	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	11 – 15
Evaluación de la valoración realizada por la dirección .....	16 – 25
Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección.....	26 – 28
Información que se conoce después de la fecha del informe de auditoría .....	29
Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y conclusión.....	30 – 31
Adecuación de la información a revelar .....	32 – 33
Implicaciones para el informe de auditoría .....	34 – 38
Manifestaciones escritas.....	39 – 40
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	41 – 42
Información a una autoridad competente ajena a la entidad.....	43
Documentación .....	44
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Alcance de esta NIA.....	A1 – A2
Principio contable de empresa en funcionamiento .....	A3
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.....	A4
Definición.....	A5 – A6
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	A7 – A32

Evaluación de la valoración realizada por la dirección .....	A33 – A58
Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección .....	A59 – A65
Información que se conoce después de la fecha del informe de auditoría .....	A66
Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y conclusión.....	A67 – A72
Adecuación de la información a revelar .....	A73 – A77
Implicaciones para el informe de auditoría .....	A78 – A96
Manifestaciones escritas .....	A97
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	A98 – A101
Información a una autoridad competente ajena a la entidad.....	A102 – A105

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente en relación con la empresa en funcionamiento.

## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la Empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría. Aunque esta NIA se aplica con independencia de la dimensión o complejidad de la entidad, presenta consideraciones particulares aplicables solo a auditorías de estados financieros de entidades cotizadas. (Ref.: Apartados A1–A2).

### Principio contable de empresa en funcionamiento

2. Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga previsto liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones el principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales). Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref.: Apartado A3).

### Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

#### *Responsabilidades de la dirección*

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento e incluyen normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la Empresa en funcionamiento. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 requiere que la dirección realice una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento<sup>1</sup>. Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref.: Apartado A4).
4. En otros marcos de información financiera pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, cuando el principio contable de empresa en funcionamiento es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento explícito en este sentido.

---

<sup>1</sup> NIC 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 25-26.

5. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la aplicación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o condiciones. Para dicho juicio son relevantes los siguientes factores:
- El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo mínimo respecto del cual se requiere que la dirección tenga en cuenta toda la información disponible.
  - La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo al resultado de los hechos o de las condiciones.
  - Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se aplica. Los hechos posteriores al cierre pueden producir resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se aplicaron.

#### *Responsabilidades del auditor*

6. Las responsabilidades del auditor son obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aun en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
7. Sin embargo, como se describe en la NIA 200<sup>2</sup>, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. En consecuencia, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a una incertidumbre material identificada relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento no puede considerarse una garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

#### **Fecha de entrada en vigor**

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2026.

#### **Objetivos**

9. Los objetivos del auditor son:

---

<sup>2</sup> NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A56–A57

- (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
- (b) concluir, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; e
- (c) informar de conformidad con esta NIA.

## Definición

10. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Incertidumbre material (relacionada con la Empresa en funcionamiento) - Una incertidumbre relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. «Pueden generar dudas significativas» se utiliza para referirse a circunstancias en las que la magnitud del impacto potencial y la probabilidad de que ocurran los hechos o las condiciones identificados son tales que, a menos que los planes de actuaciones futuras de la dirección mitiguen sus efectos, es posible que la entidad no pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios ni continuar sus operaciones en el futuro previsible. (Ref.: Apartados A5–A6).

## Requerimientos

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>3</sup> el auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo, incluidos los requeridos por el apartado 12, para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para determinar si se han identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La identificación de dichos hechos o condiciones se llevará a cabo antes de considerar cualquier factor mitigante relacionado incluido en los planes de actuaciones futuras de la dirección. (Ref.: Apartados A7–A15).

*Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.*

12. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>4</sup>, el auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo para obtener conocimiento de: (Ref.: Apartados A9–A15).

La entidad y su entorno

- (a) El modelo de negocio de la entidad, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio relativos a hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A16).

<sup>3</sup> NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*, apartados 13-14

<sup>4</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27

- (b) Condiciones relativas al sector, incluidos el entorno competitivo, los desarrollos tecnológicos y otros factores externos que afectan a la financiación de la entidad.
- (c) Las mediciones utilizadas, interna y externamente, para evaluar los resultados de la entidad incluidos los pronósticos, los flujos de efectivo futuros y los procesos presupuestarios de la dirección. (Ref.: Apartado A17).

El marco de información financiera aplicable

- (d) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la Empresa en funcionamiento y la correspondiente información a revelar que se requiere que se incluyan en los estados financieros de la entidad. (Ref.: Apartados A18, A20).
- (e) El fundamento para la utilización prevista por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartados A19–A20).

El sistema de control interno de la entidad

- (f) Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad<sup>5</sup>, el modo en que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartados A21–A22).
- (g) El proceso de valoración del riesgo por la entidad para identificar, valorar y tratar los riesgos de negocio relativos a hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- (h) El modo en que la dirección identifica el método aplicable, las hipótesis significativas y los datos que son adecuados para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartados A23–A24).
- (i) El modo en el que el proceso de información financiera de la entidad trata la información a revelar relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A25).

*Mantenimiento durante toda la auditoría de una especial atención ante información sobre hechos o condiciones*

13. El auditor mantendrá durante toda la auditoría una especial atención ante información relativa a hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartados A26–A29).

*Hechos o condiciones no identificados o revelados previamente por la dirección*

14. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>6</sup> el auditor determinará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas es indicativa de la existencia de hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento que la dirección no ha identificado o revelado previamente al auditor. (Ref.: Apartados A30–A31)

<sup>5</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

<sup>6</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35

*Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad*

15. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>7</sup>, el auditor, basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, determinará si se han identificado una o más deficiencias de control respecto a la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A32).

**Evaluación de la valoración realizada por la dirección**

16. Cuando la dirección no haya realizado aún una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor solicitará a la dirección la realización de dicha valoración. Si la dirección no está dispuesta a realizar su valoración, el auditor considerará las implicaciones de ello para la auditoría. (Ref.: Apartado A33).
17. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, incluidos los juicios significativos sobre los que se basa dicha valoración. (Ref.: Apartados A34–A36).
18. Al diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 17, el auditor lo hará de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa ni hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref.: Apartado A37).

*Método, hipótesis significativas y datos utilizados en la valoración realizada por la dirección*

19. Los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 17 incluirán la evaluación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección en la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Para la determinación de la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de auditoría, el auditor tendrá en cuenta los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados. Dichos procedimientos de auditoría tratarán: (Ref.: Apartados A35, A38, A46).
- (a) El método utilizado por la dirección para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, incluido si: (Ref.: Apartado A39).
- (i) el método seleccionado es adecuado en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; y (Ref.: Apartado A40).
  - (ii) los cálculos, en su caso, se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos. (Ref.: Apartado A41).
- (b) Si las hipótesis significativas en las que se basa la valoración realizada por la dirección son: (Ref.: Apartado A42).
- (i) adecuadas en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; y
  - (ii) congruentes entre sí y con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, sobre la base del conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

---

<sup>7</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 27

- (c) Si los datos son:
- (i) relevantes y fiables; y (Ref.: Apartados A43–A44).
  - (ii) adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados. (Ref.: Apartado A45).

*Periodo posterior al de la valoración realizada por la dirección*

20. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si la dirección o el auditor identifican dichos hechos o condiciones, el auditor solicitará a la dirección que evalúe la significatividad potencial de los hechos o las condiciones sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartados A47–A49).

*Solicitud a la dirección de ampliar su valoración*

21. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros, como se define en la NIA 560<sup>8</sup>, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. (Ref.: Apartados A50–A53).

*Falta de disposición de la dirección para ampliar su valoración*

22. Si la dirección no está dispuesta a ampliar su valoración cuando el auditor se lo solicita, el auditor discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartados A54–A56).
23. Si, después de la discusión requerida en el apartado 22, según el juicio profesional del auditor, es necesario que la dirección amplíe su valoración y la dirección sigue sin estar dispuesta a hacerlo, el auditor determinará las implicaciones para la auditoría. (Ref.: Apartado A57).

*Información utilizada en la valoración realizada por la dirección*

24. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor considerará si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento.
25. Si el auditor identifica hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento que la dirección no ha identificado o revelado previamente al auditor, este:
- (a) discutirá la cuestión con la dirección para conocer los efectos de dichos hechos o condiciones sobre la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y solicitará a la dirección que evalúe su potencial significatividad;
  - (b) determinará si es necesario solicitar a la dirección que revise su valoración de la Empresa en funcionamiento para tratar el efecto de dichos hechos o condiciones; y (Ref.: Apartado A58).

---

<sup>8</sup> NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 5(b)

- (c) en su caso, diseñará y aplicará procedimientos de auditoría adicionales para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con los apartados 17-19.

### **Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección**

- 26. Si se han identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor evaluará los planes de actuaciones futuras de la dirección en relación con su valoración de la Empresa en funcionamiento, incluido: (Ref.: Apartados A59–A62).
  - (a) si es probable que el resultado de esos planes sea suficiente para mitigar los efectos de los hechos o condiciones identificados;
  - (b) si los planes de la dirección son factibles en las circunstancias; y
  - (c) si la dirección tiene tanto la intención como la capacidad de llevar a cabo actuaciones específicas.
- 27. Si los planes de actuaciones futuras de la dirección incluyen la utilización de hipótesis o datos significativos, el auditor aplicará los procedimientos de auditoría requeridos en los apartados 19 (b) - (c).

### *Apoyo financiero de terceros o de partes vinculadas, incluido el propietario-gerente de la entidad*

- 28. Si los planes de actuaciones futuras de la dirección incluyen apoyo financiero de terceros o de partes vinculadas, incluido el propietario-gerente de la entidad, el auditor obtendrá evidencia de auditoría acerca de la intención y capacidad de estos de mantener o proporcionar el apoyo financiero necesario. (Ref.: Apartados A63–A65).

### **Información que se conoce después de la fecha del informe de auditoría**

- 29. Si el auditor conoce nueva información relacionada con la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento después de la fecha del informe de auditoría, pero antes de la fecha de la publicación de los estados financieros, el auditor aplicará procedimientos de conformidad con la NIA 560. (Ref.: Apartado A66).

### **Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y conclusión**

- 30. El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Al hacerlo, el auditor: (Ref.: Apartado A67).
  - (a) Evaluará si los juicios aplicados y las decisiones adoptadas por la dirección al realizar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, incluso si son razonables individualmente, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría. (Ref.: Apartados A68–A71).
  - (b) Considerará toda la evidencia de auditoría obtenida, incluida la que es congruente o incongruente con otra evidencia de auditoría, e independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

31. Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, según su juicio profesional, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A72).

### **Adecuación de la información a revelar**

#### *Adecuación de la información a revelar cuando no existe una incertidumbre material*

32. Si se han identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, pero, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, a la vista de los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones, incluido, según corresponda, cuando la dirección aplica juicios significativos para concluir que no existe una incertidumbre material. (Ref.: Apartados A73–A76).

#### *Adecuación de la información a revelar cuando existe una incertidumbre material*

33. Si el auditor concluye que la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuada en las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros: (Ref.: Apartado A77).
- (a) Revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de actuaciones futuras de la dirección para tratar dichos hechos o dichas condiciones; y
  - (b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, es posible que la entidad no pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios ni continuar sus operaciones en el futuro previsible.

Cuando existe una incertidumbre material, revelar adecuadamente la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre es necesario para:

- (i) en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel, la presentación fiel de los estados financieros; o
- (ii) en el caso de un marco de cumplimiento, que los estados financieros no induzcan a error.

### **Implicaciones para el informe de auditoría**

#### *Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento - No existe una incertidumbre material*

34. Si el auditor concluye que el principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado y no existe una incertidumbre material, el auditor incluirá una sección separada en el informe de auditoría con el título «Empresa en funcionamiento»; y (Ref.: Apartados A78–A79)
- (a) Manifestará que: (Ref.: Apartados A80–A81).

- (i) en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de la opinión del auditor sobre estos, el auditor ha concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada;
  - (ii) basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor no ha identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y
  - (iii) las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- (b) Para una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, cuando la dirección aplique juicios significativos para concluir que no existe una incertidumbre relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento: (Ref.: Apartados A82–A83, A89).
- (i) incluirá, en su caso, una referencia a la correspondiente información revelada en los estados financieros; y (Ref.: Apartados A73–A76).
  - (ii) describirá el modo en el que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartados A84–A88).

*Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento - Existe una incertidumbre material*

Se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

35. Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el título "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento"; y: (Ref.: Apartados A78–A79, A90–A91).
- (a) incluirá una referencia a la correspondiente información revelada en los estados financieros; y (Ref.: Apartados A73, A77).
  - (b) en una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, describirá el modo en el que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;(Ref.: Apartados A84–A88)
  - (c) manifestará que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;
  - (d) manifestará que:
    - (i) la opinión del auditor no ha sido modificada en relación con la cuestión.
    - (ii) en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de la opinión del auditor sobre estos, el auditor ha concluido que la utilización por la dirección

del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada; y

- (iii) las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

No se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

36. Si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada, el auditor: (Ref.: Apartados A78–A79, A90, A92)

- (a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)<sup>9</sup>;
- (b) en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión;
- (c) incluirá en el informe de auditoría una sección separada con el título «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento»; y
  - (i) llamará la atención sobre la sección «Fundamento de la opinión con salvedades» o la sección «Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)» del informe de auditoría manifestando que existe una incertidumbre material que no ha sido adecuadamente revelada en los estados financieros.
  - (ii) manifestará que:
    - a. en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de la opinión del auditor sobre estos, el auditor ha concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada; y
    - b. las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

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

37. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, no incluirá secciones separadas sobre «Empresa en funcionamiento» o sobre «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento», salvo que lo requiera una disposición legal o reglamentaria<sup>10</sup>. (Ref.: Apartados A93–A94).

*Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento*

38. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, según el juicio profesional del auditor, la utilización por la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros:

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

<sup>10</sup> NIA 705 (Revisada), apartado 29

(Ref.: Apartados A95–A96).

- (a) el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa); y
- (b) no incluirá secciones separadas sobre «Empresa en funcionamiento» o sobre «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento», salvo si lo requiere una disposición legal o reglamentaria.

### Manifestaciones escritas

39. El auditor requerirá de la dirección<sup>11</sup> y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas que traten: (Ref.: Apartado A97)
- (a) si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
  - (b) si el método, las hipótesis significativas y los datos utilizados en la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento y cualquier información a revelar relacionada son adecuadas en el contexto del marco de información financiera aplicable;
  - (c) que la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento refleja todos los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de las que la dirección tiene conocimiento y que, en su caso, han sido reveladas al auditor; y
  - (d) que las cuestiones relevantes para la Empresa en funcionamiento se han revelado adecuadamente en los estados financieros, incluidos, en su caso, los juicios significativos aplicados por la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material.
40. Si se han identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, las manifestaciones escritas requeridas de conformidad con el apartado 39 también tratarán: (Ref.: Apartado A97).
- (a) los planes de actuaciones futuras de la dirección y si dichos planes mitigan los efectos de los hechos o las condiciones identificados;
  - (b) la viabilidad de dichos planes; y
  - (c) si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad de hacerlo.

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

41. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad<sup>12</sup>, el auditor se comunicará oportunamente con ellos acerca de los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartados A98–A99).
42. Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de: (Ref.: Apartado A100).

---

<sup>11</sup> NIA 580, *Manifestaciones escritas*

<sup>12</sup> NIA 260 (Revisada), apartado 13

- (a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
- (b) si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
- (c) una descripción general de los procedimientos de auditoría aplicados y del fundamento de las conclusiones del auditor, incluida su evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección;
- (d) la adecuación de la correspondiente información revelada en los estados financieros, incluida la información que describe los juicios significativos aplicados por la dirección y los factores mitigantes en los planes de la dirección que sean de significatividad para superar los efectos adversos de los hechos o las condiciones;
- (e) en su caso, la falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cuando se le solicite; y
- (f) las implicaciones para la auditoría o el informe de auditoría. (Ref.: Apartado A101).

### **Información a una autoridad competente ajena a la entidad**

43. Cuando el auditor considere incluir una sección separada en el informe de auditoría con el título «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento», o emitir una opinión modificada con respecto a cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento, el auditor determinará si las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables: (Ref.: Apartados A102–A105).
- (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
  - (b) Establecen responsabilidades o derechos en cumplimiento de los cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

### **Documentación**

44. En la aplicación de la NIA 230<sup>13</sup>, el auditor incluirá en la documentación de auditoría los juicios profesionales significativos aplicados relacionados con:
- (a) las conclusiones del auditor acerca de:
    - (i) la adecuación de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros; y
    - (ii) si existe o no una incertidumbre material; y
  - (b) la determinación de la adecuación de la información revelada por la dirección en los estados financieros relativa a la empresa en funcionamiento.

\*\*\*

---

<sup>13</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6, A6–A7 y anexo

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 1)

A1. Además de las cuestiones que trata esta NIA, la NIA 701<sup>14</sup> trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Dicha NIA reconoce que, cuando es aplicable la NIA 701, las siguientes son cuestiones clave de la auditoría por su naturaleza<sup>15</sup>:

- una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o
- cuando se aplicaron juicios significativos por parte de la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Sin embargo, en dichas circunstancias, las implicaciones para el informe de auditoría son conformes a esta NIA.

A2. Para auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, cuando el auditor concluya que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, no existe una incertidumbre material y que la dirección aplicó juicios significativos para concluir que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, esta NIA requiere que el auditor revele en el informe de auditoría, bajo el título «Empresa en funcionamiento», el modo en que evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

### Principio contable de empresa en funcionamiento

#### *Consideraciones específicas para entidades del sector público* (Ref.: Apartado 2)

A3. La utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento también es relevante en el caso de las entidades del sector público. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)<sup>1</sup> trata el aspecto de la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresas en funcionamiento<sup>16</sup>. En el caso de las entidades del sector público que operan con ánimo de lucro, los riesgos que afectan a la capacidad para continuar como empresa en funcionamiento pueden surgir, aunque no solamente, cuando el apoyo de la Administración puede reducirse o retirarse, o en el caso de privatización. Los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad del sector público para continuar como empresa en funcionamiento pueden incluir situaciones en las que la entidad del sector público carezca de financiación para su continuidad, o cuando se adopten decisiones políticas que afecten a los servicios que presta la entidad del sector público.

---

<sup>14</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>15</sup> NIA 701, apartado 15

<sup>16</sup> NICSP 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 38-41

## **Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento**

### *Responsabilidades de la dirección (Ref.: Apartado 3)*

- A4. Las circunstancias en las cuales las entidades preparan estados financieros según el principio contable de empresa en funcionamiento pueden variar: Por ejemplo, la NIC 1 explica que estas circunstancias pueden ir desde cuando una entidad tiene un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros hasta cuando la dirección puede necesitar considerar un amplio rango de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente antes de convencerse a sí misma de que el principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado<sup>17</sup>.

### **Definición (Ref.: Apartado 10)**

- A5. El marco de información financiera aplicable puede utilizar o no el término «incertidumbre material» de forma explícita al describir las incertidumbres que se requieren revelar en los estados financieros relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Por ejemplo, el término «incertidumbre material» se utiliza en la NIC 1 y en la NICSP 1. En algunos otros marcos de información financiera, el término “incertidumbre significativa” se emplea en circunstancias similares. El apartado 31 requiere que el auditor concluya si existe una incertidumbre material independientemente de si el marco de información financiera aplicable define «una incertidumbre material» y del modo en el que se define. El marco de información financiera aplicable también puede no definir o describir el término «puede generar dudas significativas» o puede utilizar otros términos o expresiones.
- A6. Los planes de actuaciones futuras pueden incluir, por ejemplo, que la dirección realice activos antes de lo previsto originalmente o que obtenga fuentes de liquidez alternativas o adicionales para sustentar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (véanse también los apartados 26–28). En dichas circunstancias, el momento de los hechos o condiciones que dan lugar a la incertidumbre puede también ser relevante. Por ejemplo, cuanto menor sea el periodo de tiempo en el que la dirección deba llevar a cabo actuaciones, más significativa puede ser la incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

### **Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas**

#### *Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref.: Apartado 11)*

- A7. Algunos hechos o condiciones pueden no generar dudas significativas cuando se consideran individualmente, pero cuando se consideran conjuntamente con otros hechos o condiciones, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

---

<sup>17</sup> NIC 1, apartado 26

**Ejemplos:**

A continuación, se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones identificados que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estos ejemplos no son exhaustivos.

**Financieros:**

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o imposibilidad para generar flujos de efectivo en las operaciones según indican estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incumplimiento o capacidad limitada para cumplir con el reembolso de la deuda u otros requerimientos de un compromiso de deuda o para cumplir con los términos de contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad para obtener financiación adicional de deuda o capital para seguir siendo competitivo, incluida para la financiación de investigación y desarrollo importante, inversiones en activo fijo, desarrollo imprescindible de nuevos productos y otras inversiones esenciales.
- Exposición al riesgo de liquidez como resultado del desajuste entre los vencimientos de activos y pasivos financieros.

**Operativos:**

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de personal y miembros de la dirección claves, sin sustitución.
- Descensos significativos en la demanda de clientes
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes significativos, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.

- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros:

- Interrupción del negocio significativa o sostenida debido a un ciberataque (por ejemplo, falta de acceso a información o incapacidad de prestar servicio).
- Incumplimiento o capacidad limitada para cumplir requerimientos de capital u otros requerimientos legales o reglamentarios, como los requerimientos de solvencia o de liquidez en el caso de las instituciones financieras, o requerimientos relativos a la cotización en bolsa.
- Litigios y pasivos contingentes pendientes originados por cuestiones tales como garantías postventa, garantías financieras y reparación medioambiental o procedimientos administrativos contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas gubernamentales que se espera que afecten negativamente a la entidad, incluidas cuestiones relacionadas con la sostenibilidad.
- Bajada sustancial del precio de las acciones.
- Exposición significativa a mercados volátiles, tales como tipos de cambio, materias primas (por ejemplo, el precio del petróleo), acciones o tipos de interés.
- Pérdidas por catástrofes, o por la interrupción del negocio, no aseguradas o con seguro insuficiente cuando ocurren (por ejemplo, un terremoto).
- Cambios en el entorno, como guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades que se espera que afecten negativamente a la entidad o riesgos físicos relacionados con el cambio climático (por ejemplo, inundaciones extremas).

A8. En ciertas circunstancias, el auditor puede identificar factores de riesgo de fraude originados por hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento que son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240<sup>18</sup>.

Ejemplos:

- Unos flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una incapacidad para generar flujos de efectivo en las operaciones pueden suponer una amenaza de quiebra, ejecución hipotecaria o adquisición hostil que puede indicar un incentivo o presiones para cometer fraude.
- El incumplimiento o la capacidad limitada para cumplir los requerimientos de un compromiso de deuda pueden amenazar la capacidad de renovar préstamos e indicar un incentivo o presiones para mejorar el resultado de la empresa o para incluir incorrecciones en los estados financieros de manera intencionada.

<sup>18</sup> NIA 240, *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, 24

*Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref.: Apartados 11-12)*

- A9. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene requerimientos y orientaciones en relación con la responsabilidad del auditor de obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, así como en relación con la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error. Los requerimientos y orientaciones de esta NIA se refieren o amplían lo que se requiere en la NIA 315 (Revisada 2019) que sea relevante para la identificación de hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- A10. Los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento sea un aspecto importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. En particular, cuando se apliquen procedimientos de valoración del riesgo, como los requeridos en los apartados 11-12, el auditor puede identificar información acerca de ciertos hechos o condiciones que, cuando se consideren individual o conjuntamente, indiquen la existencia de hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estos procedimientos también permiten una discusión más oportuna con la dirección, incluida una discusión sobre los planes de actuaciones futuras de la dirección y la resolución de cualquier aspecto relacionado con la Empresa en funcionamiento cuando se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. El auditor aplica su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo que debe aplicar para cumplir los requerimientos de esta NIA.
- A11. La NIA 315 (Revisada 2029)<sup>19</sup> requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado puede ayudar al auditor a identificar información potencialmente contradictoria. Ello puede ayudar al auditor a mantener el escepticismo profesional cuando identifique si los hechos o las condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento dan lugar a un riesgo de sesgo de la dirección en la preparación de los estados financieros (véanse también los apartados A68-A71).
- A12. Los siguientes son ejemplos de procedimientos de valoración de riesgo que pueden ser aplicables:

Ejemplos:

La entidad y su entorno:

- Indagaciones ante el personal de planificación financiera y análisis relacionadas con el flujo de efectivo, el beneficio y otros pronósticos relevantes para comprender el análisis de sensibilidad relacionado con beneficios futuros incluidos en la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento.

<sup>19</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13

- Indagaciones ante los asesores jurídicos de la entidad acerca de la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
- Revisión de pronósticos previos (revisión retrospectiva) para obtener información acerca de la eficacia del proceso de la dirección para valorar la Empresa en funcionamiento.
- La inspección de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.

El marco de información financiera aplicable:

- Revisión de la información a revelar acerca de los juicios significativos aplicados y de las hipótesis formuladas por la dirección sobre el futuro incluida en los últimos estados financieros disponibles de la entidad, la cual puede ser indicativa de hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

El sistema de control interno de la entidad:

- La inspección de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.

A13. El auditor puede también utilizar herramientas y técnicas automatizadas para diseñar y aplicar procedimientos de valoración de riesgo tal y como se requiere en el apartado 11.

Ejemplos:

El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas cuando:

- Aplique procedimientos analíticos para conocer las tendencias de los ratios financieros clave (por ejemplo, las fuentes clave de beneficios de la entidad y su relación con la generación de efectivo) o para identificar incongruencias o hechos inusuales.
- Aplique modelos predictivos para evaluar la situación financiera de una entidad o para conocer el impacto de hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (por ejemplo, modelos para la predicción de quiebras o insolvencias).

Graduación (Ref.: Apartados 11-12)

A14. La naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor pueden variar en función de la naturaleza y circunstancias de la entidad.

Ejemplos:

La entidad y su entorno:

- La naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor para obtener conocimiento de las mediciones utilizadas, interna y externamente, para evaluar los resultados de la entidad es probable que sean más extensas para entidades con una

estructura y actividades empresariales complejas. Dichas entidades pueden también tener acuerdos de préstamo complejos con prestamistas, proveedores o entidades del grupo. Por contra, en entidades de pequeña dimensión o menos complejas, cuyas actividades empresariales son simples, con pocas líneas de negocio y con acuerdos de préstamo no complejos, es probable que los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos.

El marco de información financiera aplicable:

- Cuando las actividades empresariales de la entidad se ven afectadas en menor grado por incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas relacionadas con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la correspondiente información a revelar en los estados financieros de la entidad puede ser simple y los requerimientos de información financiera más sencillos de aplicar. En dichas circunstancias, es probable que los procedimientos del auditor para obtener conocimiento de los fundamentos de la dirección para la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento sean menos extensos.

El sistema de control interno de la entidad:

- La naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor pueden también depender de la medida en que ciertas cuestiones son aplicables en las circunstancias. Por ejemplo, en entidades de pequeña dimensión o menos complejas, los responsables del gobierno de la entidad pueden no incluir miembros independientes o externos que supervisen la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Además, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede llevarse a cabo a través de la participación directa del propietario-gerente.

A15. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades de pequeña dimensión o menos complejas:

- La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las entidades de pequeña dimensión pueden ser capaces de responder rápidamente para aprovechar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener sus operaciones.
- Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

*Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.*

La entidad y su entorno (Ref.: Apartados 12(a), 12(c)).

A16. El modelo de negocio de la entidad, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio pueden dar lugar a hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Algunos riesgos de

negocio pueden ser tan significativos que tienen implicaciones en la conclusión sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de si existe una incertidumbre material.

Ejemplos:

- Desarrollos sectoriales, como la falta de acceso a personal apropiado o a la especialización necesaria para hacer frente a los cambios en el sector o la pérdida de clientes significativos o de cuota de mercado.
- Nuevos productos y servicios, lo que puede llevar a un incremento de responsabilidades ligadas a los productos.
- Expansión del negocio de la entidad y demanda que no ha sido estimada correctamente.
- Requerimientos reglamentarios que dan lugar a una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico, impactos financieros o restricciones sobre las actividades empresariales, incluidos los originados por cuestiones relacionadas con la sostenibilidad.
- Requerimientos de financiación actuales y futuros, tales como la pérdida de financiación debida a la incapacidad de la entidad de alcanzar ciertos indicadores predeterminados de ingresos.
- Incentivos y presiones sobre la dirección que pueden producir sesgo de la dirección y, en consecuencia, afectar a la razonabilidad de las hipótesis utilizadas en la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A17. Probablemente, la dirección utilizará información disponible acerca del futuro, así como información histórica de fuentes internas y externas cuando identifique hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La obtención de conocimiento de las mediciones utilizadas, interna o externamente, puede poner de relieve resultados inesperados o tendencias que pueden ser indicativas de hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Ejemplos:

- Las mediciones del resultado internas pueden indicar un deterioro inusual en el volumen de ventas comparado con el de otras entidades del mismo sector, lo cual puede ser indicativo de una reducción significativa de la cuota de mercado o de pérdida de clientes.
- Las fuentes de información externas, como datos sobre precios, datos comparables sobre competidores (datos de referencia) o datos macroeconómicos pueden indicar factores competitivos, sectoriales, económicos y otros que se utilizan en los procesos de la entidad relativos a proyecciones, flujos de efectivo futuros y presupuestos.
- El análisis de los resultados de la entidad por terceros, como analistas, agencias de crédito o inversores institucionales, puede poner de relieve incongruencias con las mediciones del resultado realizadas por la dirección.

El marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartados 12(d), 12(e))

- A18. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor información acerca de los criterios de reconocimiento, medición y presentación del marco de información financiera aplicable, y del modo en que se aplican para la preparación de los estados financieros bajo el principio contable de empresa en funcionamiento. El marco de información financiera aplicable también puede incluir requerimientos de información a revelar relativa a los juicios significativos aplicados y las hipótesis formuladas por la dirección para concluir sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden también incluir requerimientos de información a revelar u otros requerimientos detallados para la preparación de los estados financieros bajo el principio contable de empresa en funcionamiento.
- A19. La naturaleza, extensión, momento de realización y frecuencia de la valoración por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pueden variar de una entidad a otra. En algunas entidades, la dirección puede hacer valoraciones sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con mayor frecuencia como parte del seguimiento continuo, mientras que en otras entidades puede llevarse a cabo con periodicidad anual. Si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor puede obtener conocimiento sobre el fundamento de la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento a través de la discusión con la dirección e indagar ante la dirección sobre si se han identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 12(d), 12(e))

- A20. En algunas jurisdicciones, el marco de información financiera aplicable puede incluir orientaciones específicas para entidades del sector público relacionadas con la Empresa en funcionamiento relevantes para la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Por ejemplo, dichas orientaciones pueden reconocer la pertinencia de considerar la naturaleza continua de los programas gubernamentales para ciertas entidades del sector público y la presunción de continuidad de los servicios públicos, y la financiación pública asociada para la ejecución de esos programas.

El sistema de control interno de la entidad (Ref.: Apartados 12(f),12(h),12(i))

- A21. La obtención de conocimiento de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser particularmente importante cuando la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento:
- Requiere de juicio significativo de la dirección para valorar si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o
  - Es compleja de realizar, por ejemplo, por la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas.
- A22. La eficacia de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento puede verse influida por la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad. El auditor puede obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad:

- Tienen las habilidades o los conocimientos para comprender lo adecuado del método utilizado por la dirección para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
  - Tienen las habilidades o los conocimientos para comprender si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento se ha llevado a cabo de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
  - Son independientes de la dirección, disponen de la información requerida para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas.
  - Supervisan el proceso de la dirección para realizar la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- A23. Algunos aspectos que pueden ser relevantes para el conocimiento del auditor del modo en que la dirección determina el método relevante, las hipótesis significativas y los datos pueden incluir:
- Los fundamentos para la selección por la dirección del método, las hipótesis y los datos utilizados en la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y
  - Si la dirección consideró métodos, hipótesis o datos alternativos, incluidos:
    - El modo en que la dirección determina que las hipótesis son relevantes e íntegras.
    - El modo en que la dirección determina la relevancia, exactitud e integridad de los datos utilizados en la valoración.
- A24. Si la dirección ha cambiado su método para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento respecto al periodo anterior, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o en las circunstancias que afectan a la entidad o a cambios en los requerimientos del marco de información financiera aplicable o en el entorno regulatorio, o si la dirección tiene otro motivo válido. Si la dirección no ha cambiado su método para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando el método, las hipótesis significativas y los datos anteriores, a la vista del entorno o circunstancias actuales.
- A25. La información a revelar relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento puede contener información obtenida de otros registros de soporte e información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares (por ejemplo, información producida por un sistema de gestión de riesgos acerca de estrategias de cobertura o análisis de sensibilidad procedentes de modelos financieros que demuestren que la dirección ha considerado hipótesis alternativas). Como parte de la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad, el auditor puede considerar el modo en que la dirección determina la adecuación de dicha información utilizada para desarrollar la información a revelar relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

*Mantenimiento durante toda la auditoría de una especial atención ante información sobre hechos o condiciones.* (Ref.: Apartado 13)

A26. Tal como se explica en la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>20</sup>, la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. Por lo tanto, la determinación por el auditor de si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento puede cambiar a medida que se obtiene nueva información.

Ejemplo:

El auditor puede identificar un riesgo de incorrección material asociado a la afirmación de valoración de un prestamista de préstamos a medio plazo respaldados por inmuebles debido a una caída de los valores del mercado inmobiliario. El mismo hecho, si se combina con un empeoramiento importante de la situación económica, puede tener consecuencias a más largo plazo y un mayor impacto en la valoración del riesgo de incorrección material que también puede indicar un hecho o condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A27. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor, si obtiene información nueva que es incongruente con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la identificación o valoración de los riesgos, revise su identificación o su valoración<sup>21</sup>. Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento después de que el auditor haya realizado su identificación o valoración del riesgo, adicionalmente a la aplicación de los procedimientos descritos en esta NIA, puede ser necesario revisar la identificación o valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección material.

A28. También pueden llegar a conocimiento del auditor hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, de:

- Fuentes de información externas (por ejemplo, información puesta a disposición del público por terceros acerca de los resultados de la entidad, como, por ejemplo, información sobre ventas a corto de acciones e información prospectiva macroeconómica o sectorial, como pronósticos económicos o sobre beneficios)
- Otros encargos realizados para la entidad (por ejemplo, encargos de procedimientos acordados)
- La consideración por el auditor de otra información, de conformidad con la NIA 720 (Revisada)<sup>22</sup>.

*Consideraciones específicas para entidades del sector público* (Ref.: Apartado 13)

A29. En el sector público, algunas entidades pueden tener responsabilidades más amplias de informar públicamente más allá de la preparación de los estados financieros, lo cual puede proporcionar al auditor información sobre hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>20</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado A48

<sup>21</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

<sup>22</sup> NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información

Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se puede requerir a las entidades del sector público que informen sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo de las finanzas de una entidad del sector público y el auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales o reglamentarias respecto a dicha información. En dichos casos, pueden llegar a conocimiento del auditor reservas acerca de la sostenibilidad fiscal a largo plazo que pueden ser indicativas de hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

*Hechos o condiciones no identificados o revelados previamente por la dirección (Ref.: Apartado 14)*

- A30. Si el auditor identifica hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento que la dirección no ha identificado o revelado al auditor, ello puede constituir una deficiencia en el control interno. La NIA 265<sup>23</sup> trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de una auditoría de los estados financieros.
- A31. Cuando la dirección, de manera intencionada, no ha identificado o revelado al auditor hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, pueden generarse dudas acerca de su integridad y honestidad, como cuando el auditor sospecha de una intención de inducir a error. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude<sup>24</sup>.

*Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad (Ref.: Apartado 15)*

- A32. Cuando el auditor identifica una o más deficiencias de control respecto a la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento, la NIA 265 requiere que determine si, individualmente o de forma combinada, las deficiencias en el control interno constituyen una deficiencia significativa. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para determinar si existe una deficiencia significativa en el control interno relacionada con la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento pueden incluir:
- La ausencia de un proceso establecido por la dirección para identificar, valorar y tratar hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
  - La supervisión ineficaz de los responsables del gobierno de la entidad sobre la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
  - La evidencia de que la dirección no ha identificado o revelado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

**Evaluación de la valoración realizada por la dirección**

*Solicitud a la dirección de realizar una valoración (Ref.: Apartado 16)*

<sup>23</sup> NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

<sup>24</sup> NIA 240, apartados 26-28

A33. Cuando la dirección no está dispuesta a realizar una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la falta de valoración por la dirección como una limitación a la evidencia de auditoría que ha obtenido incluso cuando el marco de información financiera no contenga un requerimiento explícito de realizarla. De conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando los posibles efectos sobre los estados financieros de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son generalizados, el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar).

*Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación por el auditor*  
(Ref.: Apartado 17)

- A34. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte clave de la evaluación por el auditor respecto a si:
- la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada; y
  - si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- A35. No es responsabilidad del auditor suplir una falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, un análisis menos extenso de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuada en las circunstancias. Por ejemplo, cuando la entidad tiene operaciones rentables y no existen riesgos de liquidez, y el proceso de valoración del riesgo por la entidad no ha identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el método, las hipótesis y los datos utilizados por la dirección para realizar su valoración pueden ser menos extensos. Sin embargo, en aquellas situaciones en las que, según el juicio profesional del auditor, la dirección no ha realizado una valoración correcta basándose en la naturaleza y las circunstancias de la entidad, ello puede ser indicativo de una deficiencia en el control interno de conformidad con la NIA 265.

*Consideraciones específicas para entidades del sector público* (Ref.: Apartado 17)

A36. Para ciertas entidades del sector público que pueden recurrir a la ayuda gubernamental, la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento puede no basarse siempre en pruebas de solvencia o liquidez, y otros factores pueden ser más relevantes cuando el auditor valora la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Por ejemplo, la ausencia de un cambio en la política gubernamental durante el periodo de valoración puede ser más relevante cuando se determina si es probable que se pueda asegurar una financiación continua que permita a la entidad realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal del negocio y que continúe sus operaciones en el futuro previsible.

*Obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo* (Ref.: Apartado 18)

A37. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se requiere que el

auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de información que se deben utilizar como evidencia de auditoría.

Ejemplos:

La información contradictoria puede incluir:

- Los resultados de los procedimientos del auditor para evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en los pronósticos sobre flujos de efectivo ponen de relieve incongruencias con hipótesis utilizadas para otros propósitos, como pronósticos utilizados para evaluar la recuperabilidad de activos por impuestos diferidos o por deterioro de activos.
- La información sobre el historial de crédito, procedente de fuentes externas, puede indicar dificultades financieras de uno o varios clientes significativos que no han sido consideradas por la dirección en la valoración de la recuperabilidad de los saldos de cuentas a cobrar.
- El resultado del análisis realizado para otros saldos de cuentas a cobrar es indicativo de un deterioro en los resultados (por ejemplo, aumento de la obsolescencia de las existencias, retrasos en los pagos de clientes, cambios en la base de clientes, aumento de préstamos o retrasos en los pagos a acreedores) que no ha sido considerado de manera adecuada por la dirección en la realización de su valoración de la Empresa en funcionamiento.

La información corroborativa puede incluir:

- Información puesta a disposición del público por terceros, como las expectativas de analistas o datos sectoriales congruentes con los pronósticos e hipótesis utilizados por la dirección en su valoración de la Empresa en funcionamiento.

*Método, hipótesis significativas y datos utilizados en la valoración realizada por la dirección.*

(Ref.: Apartado 19)

A38. El método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sustentan los juicios de la dirección acerca de lo adecuado de utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros y de si existe una incertidumbre material.

Método (Ref.: Apartado 19(a))

A39. «Método» hace referencia al enfoque adoptado por la dirección para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Un método puede basarse en la utilización de información cuantitativa o cualitativa e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Ejemplos:

- Cuando las actividades empresariales de la entidad son más complejas o susceptibles en mayor grado a incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el método de la dirección puede requerir datos de múltiples fuentes de información histórica o prospectiva. El método puede también incluir juicios significativos e hipótesis con múltiples interrelaciones entre ellos o procedentes de fuentes de datos ajenas

a la entidad. El análisis que lo fundamenta puede incluir los efectos de escenarios adversos o puede emplear análisis de sensibilidad y de escenarios para considerar resultados alternativos relacionados con la rentabilidad actual y esperada de la entidad, sus fuentes de liquidez, las obligaciones financieras y los fondos necesarios para mantener las operaciones de la entidad en el futuro previsible. Este análisis puede también reflejar las interdependencias entre las variables de riesgo que tienen un impacto sobre los riesgos de liquidez, mercado y crédito.

- Cuando las actividades empresariales de la entidad son sencillas o el negocio está afectado en menor grado por incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la dirección puede determinar que el método más adecuado es preparar un pronóstico del flujo de efectivo y un presupuesto sencillo u otro análisis equivalente que cubra el periodo de valoración adecuado.

A40. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes para la evaluación por el auditor con respecto a si el método seleccionado es adecuado en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la dirección para la selección del método es adecuado;
- si la dirección ha determinado que distintos métodos producen resultados significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si los cambios en un método se basan en nuevas circunstancias o en nueva información. Cuando ese no es el caso, los cambios pueden no ser razonables o puede ser un indicador de la existencia de posible sesgo de la dirección (véanse también los apartados A68-A71).

A41. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes para la evaluación por el auditor de si los cálculos son matemáticamente correctos pueden incluir si la dirección ha proporcionado las explicaciones adecuadas para cálculos o pasos del procesamiento avanzados o complejos (por ejemplo, múltiples fórmulas o macros).

Hipótesis significativas (Ref.: Apartado 19(b))

A42. Algunas consideraciones para la evaluación por el auditor relativa a las hipótesis significativas en las que se basa la valoración realizada por la dirección pueden incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de las hipótesis;
- si las hipótesis utilizadas son congruentes con las utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, por ejemplo, perspectivas de negocio, hipótesis en documentos de estrategia e hipótesis utilizadas para la realización de estimaciones contables;
- si las hipótesis utilizadas por la dirección en el periodo anterior fueron razonables, por ejemplo, comparando las hipótesis del año anterior con los resultados reales en el año actual.
- Si la dirección consideró hipótesis alternativas para determinar el efecto de cambios en las hipótesis sobre los datos utilizados en la realización de la valoración, por ejemplo, realizando un análisis de sensibilidad que incluya escenarios «pesimistas» y «optimistas»; y
- si un cambio en la selección de una hipótesis con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Cuando ese no es el caso, el cambio puede no

ser razonable o puede ser un indicador de la existencia de posible sesgo de la dirección (véanse también los apartados A68-A71).

Ejemplo:

La utilización de herramientas y técnicas automatizadas puede ayudar al auditor cuando realiza el análisis de sensibilidad de la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento para comprender el modo en que los cambios en las variables de entrada, como tasas de descuento o de crecimiento, afectan a los resultados.

Datos (Ref.: Apartado 19(c))

- A43. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes para la evaluación por el auditor de si los datos son relevantes y fiables pueden incluir, por ejemplo, el fundamento de la dirección para la selección de los datos, el modo en el que la dirección evaluó si los datos son adecuados, la fuente de los datos o si la integridad de los datos se ha mantenido en todas las etapas del procesamiento de la información.
- A44. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la NIA 500<sup>25</sup> requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según sea necesario en las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor.
- A45. Algunas consideraciones para la evaluación del auditor con respecto a si los datos son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:
- si los datos utilizados son congruentes con los utilizados por la dirección en otros ámbitos de la preparación de los estados financieros;
  - si las modificaciones realizadas a los datos son adecuadas y están sustentadas por el fundamento de la dirección; y
  - si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Cuando ese no es el caso, el cambio puede no ser razonable o puede ser un indicador de la existencia de posible sesgo de la dirección (véanse también los apartados A68-A71).

Graduación (Ref.: Apartado 19)

- A46. La naturaleza y extensión de los procedimientos del auditor pueden variar dependiendo del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como por la naturaleza y las circunstancias de hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>25</sup> NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 9

## Ejemplos:

## Método

- Cuanto mayor sea la complejidad del método utilizado por la dirección para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, más probable es que la dirección pueda necesitar aplicar habilidades o conocimientos especializados para realizar su valoración. También, es probable que los procedimientos del auditor para evaluar el método de la dirección sean más extensos. En dichas circunstancias, puede también ser adecuada la participación de miembros del equipo del encargo con habilidades o conocimientos especializados para ayudar al auditor a aplicar los procedimientos de auditoría o evaluar los resultados de esos procedimientos.
- Por el contrario, los procedimientos del auditor pueden ser menos extensos cuando el método de la dirección es más sencillo, como cuando el método utilizado incluye un presupuesto, un pronóstico de ventas o de flujo de efectivo sencillos y un análisis de las facilidades y requisitos de crédito de la entidad.

## Hipótesis significativas

- Cuando las hipótesis utilizadas por la dirección tienen inherente un alto grado de subjetividad (por ejemplo, hipótesis basadas en planes para la futura reestructuración de unidades de negocio de la entidad desarrollados internamente), es probable que los procedimientos del auditor sean más extensos y puedan incluir la consideración de hipótesis prospectivas.
- Por el contrario, cuando la dirección utiliza hipótesis comúnmente utilizadas por otros participantes en el mercado, los procedimientos del auditor para evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección pueden ser menos extensos y pueden incluir que el auditor compare las hipótesis con las obtenidas directamente del mercado o de un tercero.

## Datos

- Cuando la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento incluye grandes volúmenes de datos de múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente a la valoración de la fiabilidad de los datos utilizados y los procedimientos del auditor pueden emplear herramientas y técnicas automatizadas para evaluar la fiabilidad de los datos utilizados por la dirección.
- Por el contrario, cuando la fuente de los datos procede de una fuente de información externa reputada (por ejemplo, de un banco central o de informes estadísticos de fuentes reputadas y autorizadas), los procedimientos del auditor para considerar la fiabilidad de la información pueden no ser tan extensos.

*Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref.: Apartado 20)*

A47. El auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.

El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o condición aumenta cuando el hecho o la condición está más alejado en el tiempo.

- A48. Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como requiere el apartado 21, deberá ser de, al menos, doce meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros.
- A49. Cuando se han identificado hechos o condiciones en el periodo posterior al de la valoración realizada por la dirección, el auditor, dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de dichos hechos o condiciones, puede considerar solicitar a la dirección que revise el periodo de valoración, por ejemplo, mediante su extensión a un periodo superior a los doce meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros.

*Solicitud a la dirección de ampliar su valoración (Ref.: Apartado 21)*

- A50. La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección de la Empresa en funcionamiento, especifican el periodo mínimo para el que se requiere que la dirección tenga en cuenta toda la información disponible<sup>26</sup>. El apartado 21 requiere que el auditor solicite a la dirección ampliar su periodo de valoración si dicho periodo cubre menos de 12 meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros. Este requerimiento es también aplicable cuando el marco de información financiera aplicable no especifica el periodo que debe ser cubierto por la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- A51. La fecha de aprobación de los estados financieros a los efectos de las NIA es la fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos<sup>27</sup>. El marco de información financiera aplicable puede utilizar otros términos para describir la «fecha de aprobación de los estados financieros»<sup>28</sup>.
- A52. El auditor puede también querer discutir con la dirección, en una fase temprana de la auditoría, la fecha prevista de aprobación de los estados financieros para ayudarlo a cumplir el requerimiento del apartado 21. Para evitar malentendidos, el auditor puede también incluir en la carta de encargo una referencia a la expectativa de que la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre, al menos, doce meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros<sup>29</sup>.

<sup>26</sup> Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio y la NICSP 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros.

<sup>27</sup> NIA 560, apartado 5(b)

<sup>28</sup> Por ejemplo, la NIC 10, *Hechos posteriores al ejercicio* utiliza el término «fecha en la que los estados financieros han sido autorizados para su publicación» y explica que dicha fecha puede variar dependiendo de la estructura de gestión, los requerimientos legales y los procedimientos seguidos para la elaboración y finalización de los estados financieros.

<sup>29</sup> NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24

A53. Algunas entidades, por ejemplo, las entidades del sector público, que dependen de fondos públicos continuados, normalmente no tendrán certidumbre de recibir financiación más allá del ciclo anual presupuestario de los gobiernos. La dirección, por tanto, necesitará realizar hipótesis sobre la obtención de financiación continuada de modo que, la evaluación realizada por la dirección cubra un periodo de, al menos, doce meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros. En dichas circunstancias, la ausencia de información acerca de un cambio en las políticas gubernamentales puede ser un dato relevante para la evaluación por el auditor de la adecuación de estas hipótesis,

*Falta de disposición de la dirección para ampliar su valoración (Ref.: Apartados 22-23)*

A54. Una falta de disposición de la dirección para ampliar su valoración puede constituir una limitación a la evidencia de auditoría que el auditor busca obtener acerca de la adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de sus estados financieros. En consecuencia, se requiere que el auditor discuta la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad, e indague sobre los motivos de la decisión de la dirección.

A55. En el caso de que la dirección haya elegido no ampliar el plazo de valoración, es posible que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad puedan proporcionar información adicional que sustente la adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Por ejemplo, este puede ser el caso cuando la entidad tiene operaciones rentables y no tiene problemas de liquidez, y la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no han identificado ningún hecho o condición que pueda generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento más allá del periodo de valoración elegido.

A56. El grado de detalle y la formalidad del proceso de la dirección para ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento hasta, al menos, doce meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros pueden variar de una entidad a otra. En algunas entidades, la dirección puede preparar una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, fundamentada en análisis detallados, con mayor frecuencia como parte de su seguimiento continuo. En otros casos, la dirección puede actualizar su valoración desde la fecha de los estados financieros hasta la fecha de su aprobación a través de medios menos formales. Tal como se explica en el apartado A35, un análisis menos detallado de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuada en las circunstancias.

A57. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sustente la adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros debido a la decisión de la dirección de no ampliar su valoración, el auditor puede concluir que es adecuado:

- Revisar la valoración de los riesgos de incorrección material y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>30</sup>. Por ejemplo, si la decisión de la dirección no es razonable en las circunstancias, puede indicar la existencia de un

---

<sup>30</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240.

- Considerar la falta de disposición de la dirección a ampliar su valoración como una limitación a la evidencia de auditoría que ha obtenido el auditor. De conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando los posibles efectos sobre los estados financieros de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son generalizados, el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar).

*Información utilizada en la valoración realizada por la dirección (Ref.: Apartado 25)*

A58. Los apartados 20, A27, A30–A31 y A66 describen circunstancias que son relevantes cuando puede ser necesario que el auditor solicite a la dirección que revise su valoración.

**Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección (Ref.: Apartados 26-28)**

A59. Los planes de actuaciones futuras de la dirección pueden mitigar la significatividad de los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dichos planes de actuaciones futuras pueden incluir planes para liquidar activos, pedir dinero prestado o reestructurar deuda, reducir o retrasar gastos o aumentar capital.

Ejemplos:

- El riesgo de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional.
- La pérdida de un proveedor principal puede mitigarse a través de actuaciones de la dirección para asegurar una fuente alternativa de suministro adecuada.

A60. La naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional. Los procedimientos del auditor para evaluar los planes de actuaciones futuras de la dirección pueden incluir:

- La indagación ante la dirección sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La evaluación de las respuestas a indagaciones ante la dirección sobre la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos y las restricciones regulatorias o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las actuaciones de la dirección.
- La evaluación de las respuestas a indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad con evidencia de auditoría procedente de fuentes internas o externas a la entidad.
- La inspección de información sobre el historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.

- La inspección de registros y documentos que sustenten cualquier enajenación de activos planificada.
- La inspección de informes de actuaciones administrativas.
- La inspección de correspondencia con prestamistas y proveedores de financiación que podría afectar a la viabilidad de los planes de la dirección para llevar a cabo actuaciones adicionales.
- La evaluación de la congruencia de hipótesis significativas en los planes de actuación de la dirección con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad.
- La revisión de hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría para identificar aquellos que mitigan o, en otro caso, afectan a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con terceros o con partes vinculadas, incluido el propietario-gerente de la entidad, para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la evaluación de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
- Cuando la información financiera prospectiva sea relevante, la aplicación de procedimientos analíticos a través de la comparación de:
  - la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
  - la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.
- Cuando los planes de actuaciones futuras de la dirección se basen en información de fuentes internas, la comparación con información de fuentes externas a la entidad reputadas e independientes.

A61. En ciertas circunstancias, el auditor puede considerar solicitar una confirmación externa<sup>31</sup> de la existencia y términos de las facilidades de crédito entre la entidad y proveedores de financiación externos.

Ejemplos:

Solicitar una confirmación externa puede ser adecuado cuando:

- Las facilidades de crédito se están renovando en el periodo de evaluación.
- Existen recursos financieros limitados disponibles para la entidad más allá de los requeridos para continuar con sus operaciones.
- La entidad depende de facilidades de crédito cuya renovación vence próximamente, por ejemplo, dentro de los doce meses posteriores a la fecha de aprobación de los estados financieros.

<sup>31</sup> NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 19

- Existen indicios de que hubo dificultades para aprobar la anterior renovación de las facilidades de crédito, o que el prestamista ha impuesto condiciones adicionales como requisito previo para continuar la financiación.
- Existe un deterioro significativo de los flujos de efectivo proyectados.
- El valor de los activos otorgados como garantía para préstamos está disminuyendo.
- La entidad ha incumplido los términos de los compromisos de deuda o existen indicios de posibles incumplimientos.

A62. Algunos proveedores de financiación pueden ser reticentes a confirmar por escrito a una entidad o al auditor de esta que se van a renovar las facilidades de crédito. Cuando los planes de actuaciones futuras de la dirección se basan en acuerdos para mantener o asegurar facilidades de crédito de proveedores de financiación externos, la falta de una confirmación externa puede constituir una limitación a la evidencia de auditoría que el auditor busca obtener. En dichas circunstancias, el auditor puede considerar realizar indagaciones ante los proveedores de financiación externos respecto a las facilidades de crédito, incluida información acerca de los fundamentos de su reticencia a confirmar por escrito que se van a renovar las facilidades de crédito y si dicho fundamento es específico para las circunstancias de la entidad. El auditor puede también necesitar indagar ante la dirección acerca de si existen estrategias o fuentes de financiación alternativas que puedan mitigar la significatividad de los hechos o las condiciones identificados que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si no están disponibles estrategias o fuentes de financiación alternativas, puede existir una incertidumbre material.

*Apoyo financiero de terceros o de partes vinculadas, incluido el propietario-gerente de la entidad*

Intención (Ref.: Apartado 28)

- A63. Cuando los planes para actuaciones futuras de la dirección comporten un apoyo financiero de terceros o de partes vinculadas, incluido el propietario-gerente de la entidad, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo financiero sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita de dichas partes para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de su intención de proporcionar el apoyo financiero necesario. Dicha confirmación escrita puede ser en formato papel, en soporte electrónico u otro medio<sup>32</sup> y puede incluir:
- Los términos y las condiciones del compromiso de dichas partes.
  - Cuando proceda, la legalidad y exigibilidad de los compromisos.
  - El periodo o la fecha específica en la que las partes tienen previsto proporcionar el apoyo financiero.

<sup>32</sup> NIA 505, *Confirmaciones externas* – apartado 6(a)

## Capacidad (Ref.: Apartado 28)

- A64. Los procedimientos del auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de la capacidad de los terceros o de las partes vinculadas, incluido el propietario-gerente de la entidad, de proporcionar apoyo financiero pueden incluir:
- Indagaciones acerca del fundamento empresarial del apoyo financiero y las bases sobre las que se establece dicho apoyo (por ejemplo, los planes de negocio u otros pronósticos de la entidad).
  - Indagaciones acerca de la capacidad de proporcionar apoyo financiero en el momento oportuno para que la entidad pueda cumplir sus obligaciones.
  - Indagaciones ante otros, como los asesores jurídicos externos o internos de la entidad o el auditor de los estados financieros de una parte vinculada en un encargo de auditoría de un grupo, quienes pueden tener los conocimientos relevantes e información acerca de la capacidad de los terceros o de las partes vinculadas, incluido el propietario-gerente, de proporcionar el apoyo financiero.
  - Inspeccionar los registros del apoyo financiero proporcionado en el pasado por las partes cuando se necesitó dicho apoyo.
  - Inspeccionar los últimos estados financieros auditados disponibles u otra información de soporte para obtener evidencia de auditoría acerca de la posición financiera de las partes para proporcionar el apoyo financiero necesario a la entidad.

## Graduación (Ref.: Apartado 28)

- A65. El apoyo financiero por un propietario-gerente de la entidad es, a menudo, importante para la capacidad para continuar como empresa en funcionamiento de entidades de pequeña dimensión o menos complejas. Cuando una entidad de pequeña dimensión o menos compleja se financia, principalmente, por un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren.

**Ejemplo:**

La continuidad de una entidad de pequeña dimensión o menos compleja con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la subordinación del préstamo del propietario-gerente o de la garantía. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor evalúa la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el conocimiento del propietario-gerente.

**Información que se conoce después de la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 29)**

- A66. La NIA 560 requiere que el auditor responda adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría, pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, que, de haber sido conocidos por el auditor a la fecha del informe de

auditoría, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría<sup>33</sup>. Por ejemplo, este puede ser el caso cuando el auditor tiene conocimiento de un retraso significativo entre la fecha del informe de auditoría y la fecha en que se van a publicar los estados financieros, y el auditor determina que dicho retraso está relacionado con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

**Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y conclusión** (Ref.: Apartados 30-31)

A67. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), se requiere que el auditor considere las implicaciones para la auditoría.

*Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección* (Ref.: Apartado 30(a))

A68. La susceptibilidad de sesgo de la dirección ya sea intencionado o no, puede incrementar con el grado de incertidumbre, complejidad y subjetividad en la estimación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A69. Cuando el auditor identifique indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, es posible que necesite mantener discusiones adicionales con la dirección y reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados por la dirección para realizar su valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento eran adecuados.

Ejemplos:

- La dirección puede tender a ignorar los datos o las hipótesis observables del mercado y, en su lugar, utilizar sus propias hipótesis diseñadas internamente o seleccionar datos que producen resultados más favorables.
- Pueden existir cambios en el método, las hipótesis o los datos de un periodo a otro sin un motivo claro y adecuado para hacerlo. Por el contrario, la dirección puede no haber realizado cambios en el método, las hipótesis o los datos de un periodo a otro a pesar de los cambios significativos en las condiciones económicas o cuando otras circunstancias indican que puede ser necesario un cambio.
- Puede existir una influencia significativa de un propietario-gerente o de una parte vinculada sobre la determinación de la fuente de información utilizada en la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- La dirección puede ser excesivamente optimista o no considerar tendencias y patrones en la información histórica cuando evalúa resultados futuros sobre hechos y condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>33</sup> NIA 560, apartados 10-13

- A70. Cuando se identifican dichos indicadores, ello puede también afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede necesitar considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría<sup>34</sup>, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de su valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)<sup>35</sup>.
- A71. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección también pueden ser un factor de riesgo de fraude y pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si su valoración del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas<sup>36</sup>. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta y el auditor puede necesitar considerar si el sesgo puede representar una incorrección material debida a fraude.

*Conclusión sobre la existencia de una incertidumbre material (Ref.: Apartado 31)*

A72. Cuando se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la conclusión del auditor requerida por el apartado 31 depende de la evaluación del auditor de los planes de actuaciones futuras de la dirección de conformidad con el apartado 26-28. Por ejemplo, existe una incertidumbre material cuando, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que:

- No es probable que el resultado de esos planes sea suficiente para mitigar los efectos de los hechos o condiciones identificados.
- Los planes de la dirección pueden no ser viables en las circunstancias.
- La dirección puede no tener la intención o la capacidad de llevar a cabo actuaciones específicas.
- Los terceros o partes vinculadas, incluido el propietario-gerente de la entidad, pueden no tener la intención o la capacidad para proporcionar el apoyo financiero necesario.

Cuando existe una incertidumbre material, se requiere que el auditor determine si los estados financieros proporcionan la información a revelar requerida por el apartado 33.

**Adecuación de la información a revelar**

*Adecuación de la información a revelar cuando no existe una incertidumbre material.*  
(Ref.: Apartados 32, 34(b)(i))

- A73. Algunos marcos de información financiera pueden tratar la información a revelar acerca de:
- los principales hechos o condiciones;
  - la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de dichos hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones;

<sup>34</sup> NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartados A133-A136

<sup>35</sup> NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 11

<sup>36</sup> NIA 240, apartado 25

- los planes de la dirección para mitigar el efecto de dichos hechos o condiciones;
- las hipótesis que la dirección hace sobre el futuro y otras fuentes de incertidumbre en la estimación; o
- los juicios significativos aplicados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

**Ejemplo:**

Para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la dirección considera toda la información relevante sobre hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Habiendo considerado toda la información relevante, incluida la viabilidad y eficacia de cualquier actuación correctora para mitigar los efectos de dichos hechos o condiciones, la dirección puede concluir que no existe una incertidumbre material. Por ejemplo, como respuesta a un descenso en la demanda de clientes y a las incertidumbres a las que se enfrenta en el entorno económico más amplio, la dirección puede haber empezado a ejecutar una estrategia de recuperación que está demostrando alguna evidencia de éxito (por ejemplo, una reducción de costes, optimización del flujo de efectivo y preservación de la liquidez, para sustentar la capacidad de la entidad para realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios y continuar sus operaciones en el futuro previsible). Sin embargo, alcanzar la conclusión de que no existe una incertidumbre material implicó la aplicación por la dirección de juicio significativo para estimar el impacto y el momento de los flujos efectivos futuros.

- A74. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel incluye la consideración de la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las correspondientes notas explicativas, representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel<sup>37</sup>.
- A75. Cuando la dirección aplica juicios significativos para concluir que no existe una incertidumbre material, el auditor, al aplicar el apartado 32, puede determinar, dependiendo de los hechos y las circunstancias, que es necesaria información a revelar adicional en los estados financieros para lograr la imagen fiel (para marcos de imagen fiel) o para que los estados financieros no induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento), según corresponda. Puede ser necesaria información a revelar adicional, cuando, por ejemplo, el marco de información financiera aplicable no requiere la revelación de información relativa a esas circunstancias de forma explícita.
- A76. De conformidad con la NIA 705 (Revisada)<sup>38</sup>, se requiere que el auditor exprese una opinión modificada en el informe de auditoría cuando los estados financieros no proporcionen la información a revelar adicional necesaria para lograr la imagen fiel además de la información a revelar requerida específicamente por el marco de información financiera aplicable.

<sup>37</sup> NIA 700 (Revisada), apartado 14

<sup>38</sup> NIA 705 (Revisada), apartados 6 y A7

*Adecuación de la información a revelar cuando existe una incertidumbre material.*

(Ref.: Apartados 33, 35(a))

A77. El apartado 33 requiere que el auditor determine si la información revelada en los estados financieros trata las cuestiones expuestas en dicho apartado. El auditor ha de realizar esta determinación además de la relativa a si la información revelada sobre una incertidumbre material requerida por el marco de información financiera aplicable es adecuada. La información a revelar requerida por algunos marcos de información financiera que es adicional a las cuestiones expuestas en el apartado 33 puede incluir revelaciones sobre:

- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de los hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones y de los planes de actuaciones futuras de la dirección para tratar dichos hechos o condiciones; o
- los juicios significativos aplicados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Algunos marcos de información financiera pueden proporcionar orientaciones adicionales con respecto a la toma en consideración por la dirección de la magnitud del impacto potencial de los principales hechos o condiciones y de la probabilidad y momento de su ocurrencia.

**Implicaciones para el informe de auditoría** (Ref.: Apartados 34-38)

A78. En el anexo de esta NIA se pueden ver ejemplos de las declaraciones que se requiere que se incluyan en el informe de auditoría sobre los estados financieros cuando las normas de contabilidad NIIF son el marco de información financiera aplicable. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las normas de contabilidad NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en las circunstancias.

A79. Las declaraciones requeridas por los apartados 34 -36 representan la información mínima que se debe presentar en el informe de auditoría en cada una de las circunstancias que se describen. El auditor puede proporcionar información adicional para complementar las declaraciones requeridas, por ejemplo, referencias al lugar en el que se describen las respectivas responsabilidades de aquellos con responsabilidad sobre los estados financieros y del auditor en relación con la Empresa en funcionamiento. El anexo de la NIA 700 (Revisada)<sup>39</sup> incluye ejemplos de redacción de la descripción, que se debe incluir en relación con la Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría, de las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la Empresa en funcionamiento.

*Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento - No existe una incertidumbre material* (Ref.: Apartado 34)

A80. El auditor puede proporcionar información adicional en el informe de auditoría que podría complementar las declaraciones requeridas por el apartado 34(a) (por ejemplo, proporcionar una referencia a las políticas contables relevantes o a las notas en los estados financieros).

---

<sup>39</sup> NIA 700 (Revisada), apartados 34 y 39

- A81. El ejemplo 1 del anexo de esta NIA muestra un informe de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento, y ha concluido que no existe una incertidumbre material.
- A82. Para una auditoría de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor proporcione la información requerida por el apartado 34(b). El auditor puede también decidir que, proporcionar la información requerida por el apartado 34(b) en el informe de auditoría respecto a una entidad distinta de una entidad cotizada sería adecuado para mejorar la transparencia hacia los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Por ejemplo, el auditor puede decidir hacerlo en el caso de otras entidades, incluidas las que pueden tener un interés público significativo, por ejemplo, porque tienen un gran número y un amplio espectro de interesados y considerando la naturaleza y dimensión de sus negocios. Dichas entidades pueden incluir instituciones financieras (tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones) y otras entidades, como organizaciones benéficas.
- A83. Pueden darse circunstancias en las que, según el juicio profesional del auditor, la información a revelar sobre los juicios de la dirección respecto a hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es fundamental para el conocimiento de los estados financieros por los usuarios a quienes se destinan. También pueden existir circunstancias en las que el auditor, además de incluir una referencia a la información a revelar incluida en los estados financieros, considere adecuado llamar la atención sobre aspectos clave de esta. En estas circunstancias, la información requerida por el apartado 34(b) puede complementarse para incluir aspectos de los hechos o las condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes, o llamar la atención sobre aspectos de la información a revelar sobre los juicios de la dirección.

*Descripción del modo en el que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento (Ref.: Apartados 34(b)(ii), 35(b))*

- A84. El auditor puede describir uno o más de los elementos siguientes al proporcionar la descripción del modo en que evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento:
- un breve resumen de los procedimientos aplicados;
  - una indicación del resultado de los procedimientos del auditor;
  - aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que fueron más relevantes respecto a los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, incluida la evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección; u
  - observaciones clave respecto a los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

- A85. El grado de detalle que debe proporcionarse en el informe de auditoría para describir el modo en que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una cuestión de juicio profesional. Cuando considera el grado de detalle a proporcionar en el informe de auditoría, el auditor puede considerar los siguientes factores:
- La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados para evaluar la valoración realizada por la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material.
  - El grado de subjetividad, complejidad e incertidumbre en la estimación que implica la valoración realizada por la dirección.
- A86. Para que los usuarios a quienes se destina el informe conozcan la significatividad de la descripción, dentro del contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, puede ser necesario ser cuidadoso para que el lenguaje utilizado en la descripción del modo en el que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento:
- Relacione la descripción directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estandarizada.
  - Tenga en cuenta el modo en el que los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento se tratan en la correspondiente información a revelar en los estados financieros.
  - No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.
  - En su caso, no oculte que existe una incertidumbre material.
- A87. La naturaleza y extensión de la información proporcionada por el auditor tiene como objetivo ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de cada una de las partes (es decir, de modo que el auditor proporcione información útil de una manera concisa y comprensible, pero sin convertirse inapropiadamente en proveedor de información inédita acerca de la entidad). Información inédita es cualquier información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo (por ejemplo, que no se ha incluido en los estados financieros ni en otra información disponible en la fecha del informe de auditoría, o que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad hayan tratado en comunicaciones verbales o escritas, tales como un anuncio preliminar de información financiera o una presentación a los inversores). Esa información es responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- A88. Es adecuado que el auditor intente evitar proporcionar, de manera inadecuada, información inédita acerca de la entidad en la descripción del modo en el que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La descripción del modo en el que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento no constituye, por lo general, información inédita acerca de la entidad puesto que describe la cuestión en el contexto de la auditoría. Sin embargo, el auditor puede considerar necesario incluir información adicional para explicar aspectos de los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con el fin de mejorar el conocimiento de los usuarios. Cuando el auditor determina que esa información es necesaria, puede proponer a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que revelen información

adicional, en vez de que el auditor proporcione información inédita en el informe de auditoría. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento teniendo en cuenta que el auditor comunicará el modo en que se trataron en el informe de auditoría.

A89. El ejemplo 2 del anexo de esta NIA es un ejemplo de informe de auditoría de una entidad cotizada cuando:

- el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento;
- el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material; y
- los estados financieros revelan adecuadamente los juicios significativos aplicados por la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

*Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento - Existe una incertidumbre material* (Ref.: Apartados 35–36)

A90. El hecho de que se haya identificado una incertidumbre material es una cuestión importante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan los estados financieros. La utilización de una sección separada con un título que se refiera al hecho de que existe una incertidumbre material alerta a los usuarios a quienes se destina el informe sobre esta circunstancia.

Se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material.  
(Ref.: Apartado 35)

A91. Los ejemplos 3 y 4 del anexo de esta NIA son ejemplos de informes de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada y de una entidad cotizada, respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.

No se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material.  
(Ref.: Apartado 36)

A92. Los ejemplos 5 y 6 del anexo de esta NIA son ejemplos de informes de auditoría de una entidad cotizada y de una entidad distinta de una entidad cotizada con una opinión con salvedades y con una opinión desfavorable (adversa), respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento, pero no se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material.

*Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros*  
(Ref.: Apartado 37)

- A93. En una situación en la que existan múltiples incertidumbres que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión (abstenerse de opinar). La NIA 705 (Revisada) proporciona orientaciones sobre este aspecto<sup>40</sup>.
- A94. El apartado 37 prohíbe incluir secciones separadas sobre «Empresa en funcionamiento» o «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento» en el informe de auditoría cuando el auditor deniega una opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si existe una disposición legal o reglamentaria que se lo requiera, ya que ello sería incongruente con la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto y puede sugerir que los estados financieros son más creíbles en relación con esas cuestiones. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar), la NIA 705 (Revisada)<sup>41</sup> requiere que el auditor declare, en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión” del informe de auditoría, que el auditor no puede concluir sobre lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros y si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Proporcionar esta declaración en la sección «Fundamento de la denegación (abstención) de opinión» del informe de auditoría proporciona información útil a los usuarios quienes pueden protegerse contra una confianza inadecuada en los estados financieros.

*Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento (Ref.: Apartado 38)*

- A95. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, según el juicio profesional del auditor, la utilización por la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, será aplicable el requerimiento del apartado 38 que establece que el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.
- A96. Cuando la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento no es adecuada en las circunstancias, se podrá requerir a la dirección, o esta podrá elegir, preparar los estados financieros utilizando otro criterio contable (por ejemplo, el criterio contable de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que el criterio contable alternativo es aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada acerca del criterio contable que se ha utilizado para preparar los estados financieros sea adecuada, si bien puede considerar adecuado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 706 (Revisada)<sup>42</sup> para llamar la atención del usuario a quien se destina el informe sobre el criterio alternativo y sobre los motivos de su utilización.

---

<sup>40</sup> NIA 705 (Revisada), apartado 10

<sup>41</sup> NIA 705 (Revisada), apartado 19

<sup>42</sup> NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

**Manifestaciones escritas** (Ref.: Apartados 39-40)

A97. El auditor puede considerar adecuado obtener manifestaciones escritas específicas además de las requeridas en los apartados 39 y 40. Por ejemplo, si el auditor obtiene confirmación escrita de una parte vinculada, incluido el propietario-gerente de la entidad, según lo descrito en el apartado A63, el auditor puede todavía requerir manifestaciones escritas de la dirección sobre la validez de la confirmación escrita.

**Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad** (Ref.: Apartados 41-42)

A98. La NIA 260 (Revisada)<sup>43</sup> explica que una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno de la entidad y el auditor. El momento oportuno de las comunicaciones variará según las circunstancias del encargo incluidas la significatividad y naturaleza de la cuestión y las actuaciones que se espera que los responsables del gobierno de la entidad lleven a cabo.

**Ejemplo:**

Cuando se han identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la inmediata comunicación con los responsables del gobierno de la entidad puede proporcionarles una oportunidad para dar aclaraciones adicionales. También permite a los responsables del gobierno de la entidad considerar si puede ser necesaria información a revelar nueva o mejorada (por ejemplo, en relación con los factores mitigantes en los planes de actuaciones futuras de la dirección que tienen significatividad para superar los efectos adversos de los hechos o las condiciones).

A99. El conocimiento del auditor del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión sobre la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento requerida por el apartado 12(f) puede también proporcionar un fundamento útil para promover una comunicación recíproca eficaz entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

A100. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la evaluación por el auditor de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento proporciona una oportunidad a los responsables del gobierno de la entidad de conocer el trabajo del auditor que fundamenta sus conclusiones y, cuando proceda, las implicaciones para el informe de auditoría. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor puede comunicar con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

**Ejemplos:**

- El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la información a revelar en los estados financieros a la vista de los requerimientos de reconocimiento, medición y presentación del marco de información financiera aplicable.

<sup>43</sup> NIA 260 (Revisada), apartado A49

- Si la dirección ha aplicado adecuadamente habilidades o conocimientos especializados o ha contratado a expertos apropiados para realizar su valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Si el método utilizado por la dirección para valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es adecuado en el contexto de la naturaleza, las condiciones y las circunstancias de la entidad o de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- El punto de vista del auditor respecto a la razonabilidad de las hipótesis que sustentan la valoración realizada por la dirección y el grado de subjetividad que implica el desarrollo de las hipótesis.
- Si las hipótesis son congruentes con las utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad y si la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en los juicios de la dirección y en las hipótesis utilizadas en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Deficiencias significativas en el control interno relacionadas con la valoración realizada por la dirección de la Empresa en funcionamiento (véanse también los apartados A30, A32 y A35).

A101. En el caso de una entidad distinta de una entidad cotizada, además de las declaraciones que se deben proporcionar en el informe de auditoría, el auditor también puede, cuando proceda, comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de cuestiones adicionales, por ejemplo, describiendo el modo en que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

**Información a una autoridad competente ajena a la entidad** (Ref.: Apartado 43)

A102. Cuando el auditor considere incluir una sección separada en el informe de auditoría con el título «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento», o emitir una opinión modificada respecto a cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor comunique esas cuestiones. La información puede dirigirse a una autoridad reguladora, de cumplimiento, supervisora u otra autoridad competente ajena a la entidad. Además, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor considere el momento de presentación de dicha información antes de la fecha de emisión del informe de auditoría.

**Ejemplo:**

En algunas jurisdicciones existen requerimientos legales que establecen procedimientos de alerta temprana para que el auditor informe a una autoridad supervisora cuando exista una incertidumbre material y que permita que una autoridad competente ajena a la entidad investigue la cuestión y lleve a cabo actuaciones. Los procedimientos de alerta temprana pueden incluir informar a una autoridad supervisora en el momento en que el auditor haya identificado una incertidumbre

material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A103. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden no incluir requerimientos de que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad tal como se describe en el apartado A102. Sin embargo, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables<sup>44</sup> pueden otorgar al auditor el derecho a informar de la cuestión a una autoridad competente ajena a la entidad, salvo si el deber de confidencialidad, según las disposiciones legales reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables, impide su revelación. En dichas circunstancias, el auditor puede también decidir discutir la cuestión con los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplos:

- Cuando se auditan los estados financieros de una institución financiera, según las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor puede tener derecho a discutir con una autoridad supervisora cuando exista una incertidumbre material.
- Los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor considere si son necesarias actuaciones adicionales en el interés público. Dichas actuaciones pueden incluir informar de la cuestión a una autoridad competente ajena a la entidad incluso cuando no exista un requerimiento legal o reglamentario de hacerlo<sup>45</sup>.

A104. Algunos factores que el auditor puede considerar para determinar si es adecuado informar sobre la cuestión a una autoridad competente ajena a la entidad pueden incluir:

- Cualquier opinión expresada por la autoridad reguladora, de cumplimiento, supervisora u otra autoridad competente ajena a la entidad.
- Si informar sobre la cuestión se haría en el interés público.
- La adecuación y oportunidad de las actuaciones de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad para tratar o mitigar la situación.

A105. Informar sobre cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento a una autoridad competente ajena a la entidad puede implicar consideraciones complejas y juicios profesionales. En esas circunstancias, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones y las implicaciones profesionales o legales de unas actuaciones concretas.

<sup>44</sup> Por ejemplo, el apartado R114.3(a) del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) puede permitir la revelación de información confidencial cuando existe una obligación o un derecho legal o profesional de hacerlo. El apartado 114.3 A1 (b)(iv) del Código de ética del IESBA explica que existe una obligación o un derecho profesional de revelar dicha información para cumplir con las normas técnicas y profesionales.

<sup>45</sup> Véanse, por ejemplo, los apartados R360.19 y R360.26 del Código de ética del IESBA.

**Anexo**

(Ref.: Apartados A78, A81, A89, A91–A92)

**Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente en relación con la Empresa en funcionamiento.**

- Ejemplo 1: Informe de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría de una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material y que, en los estados financieros, se revela adecuadamente información acerca de los juicios significativos aplicados por la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en los estados financieros.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría de una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en los estados financieros.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría de una entidad cotizada con una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.
- Ejemplo 6: Informe de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que la correspondiente información a revelar requerida sobre la incertidumbre material se ha omitido en los estados financieros.

**Ejemplo 1 - Informe de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) cuando no existe una incertidumbre material.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)<sup>46</sup>).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") basándose en la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y todavía no ha identificado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

---

<sup>46</sup> NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>47</sup>

#### Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, *(o expresan la imagen fiel de)* la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como *(de)* sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

#### Fundamento de la opinión

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

#### Empresa en funcionamiento

##### *Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>48</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

---

<sup>47</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>48</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

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

*[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]*

**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>49</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)<sup>50</sup>]*

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

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

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

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

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

*[Dirección del auditor]*

*[Fecha]*

---

<sup>49</sup> En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad necesiten ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>50</sup> Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que en todas las entidades se incluya texto en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

**Ejemplo 2 - Informe de auditoría de una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) cuando no existe una incertidumbre material y en los estados financieros se revela adecuadamente información acerca de los juicios significativos aplicados por la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el IASB (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") basándose en la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material.**
- **La dirección ha revelado información acerca de los juicios significativos aplicados para concluir que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la información a revelar es adecuada.**
- **El auditor ha elegido complementar las declaraciones requeridas de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) mediante la referencia a las secciones que describen las respectivas responsabilidades de la dirección y del auditor relacionadas con la Empresa en funcionamiento.**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y todavía no ha identificado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>51</sup>

#### Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, *(o expresan la imagen fiel de)* la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como *(de)* sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

#### Fundamento de la opinión

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

#### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*<sup>52</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada.

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros que describe las incertidumbres a las que se ha enfrentado la Sociedad, los juicios significativos aplicados por la dirección al realizar la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y el rango de actuaciones mitigantes que se han empleado para tratar los efectos sobre las actividades empresariales de la Sociedad.

*[Descripción del modo en que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)]*

<sup>51</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>52</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestras responsabilidades y las responsabilidades de la dirección respecto a la Empresa en funcionamiento se describen en las secciones pertinentes de este informe.

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

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de los juicios significativos aplicados por la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento a la que se refiere la sección *Empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones descritas más adelante son las cuestiones clave de la auditoría que deben comunicarse en nuestro informe.

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

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

*[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]*

### **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>53</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)<sup>54</sup>]*

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

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

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

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

El socio del encargo de la auditoría que da lugar a este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre]

<sup>53</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>54</sup> Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que en todas las entidades se incluya texto en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

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

*[Dirección del auditor]*

*[Fecha]*

**Ejemplo 3 - Informe de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material que se revela adecuadamente en los estados financieros.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el IASB (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") basándose en la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material. La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y todavía no ha identificado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>55</sup>

#### Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, *(o expresan la imagen fiel de)* la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como *(de)* sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

#### Fundamento de la opinión

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

#### Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

---

<sup>55</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

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

*[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]*

**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>56</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)<sup>57</sup>]*

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

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

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

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

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

*[Dirección del auditor]*

*[Fecha]*

---

<sup>56</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>57</sup> Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que en todas las entidades se incluya texto en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

**Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el IASB (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") basándose en la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material. La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada.**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y todavía no ha identificado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>58</sup>

#### Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, *(o expresan la imagen fiel de)* la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como *(de)* sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

#### Fundamento de la opinión

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

#### Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY.

*[Descripción del modo en que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).]*

Como se menciona en la Nota X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada.

---

<sup>58</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

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

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

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

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

*[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]*

### **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>59</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)<sup>60</sup>]*

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

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

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

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

El socio del encargo de la auditoría que da lugar a este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*

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

*[Dirección del auditor]*

*[Fecha]*

<sup>59</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>60</sup> Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que en todas las entidades se incluya texto en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

**Ejemplo 5 – Informe de auditoría de una entidad cotizada con una opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el IASB (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material. En la Nota Y de los estados financieros se explica la magnitud de los acuerdos de financiación, el vencimiento y los acuerdos totales de la financiación; sin embargo, los estados financieros no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican esta situación como una incertidumbre material.**
- **Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material. Se expresa una opinión con salvedades porque el auditor ha concluido que los efectos sobre los estados financieros de esta revelación inadecuada son materiales, pero no generalizados en los estados financieros.**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>61</sup>

#### Opinión con salvedades

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

En nuestra opinión, excepto por la revelación incompleta de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

#### Fundamento de la opinión con salvedades

Como se explica en la Nota Y, los acuerdos financieros de la Sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X2. La Sociedad no ha podido concluir las renegociaciones ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

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

#### Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Tal como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, existe una incertidumbre material que no ha sido adecuadamente revelada en los estados financieros.

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada.

---

<sup>61</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

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

*[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información]*

**Cuestiones clave de la auditoría**

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

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

**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>62</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)<sup>63</sup>]*

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

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

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

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

El socio del encargo de la auditoría que da lugar a este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*

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

*[Dirección del auditor]*

*[Fecha]*

<sup>62</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>63</sup> Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que en todas las entidades se incluya texto en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

**Ejemplo 6 - Informe de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela en los estados financieros.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el IASB (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material. Los estados financieros no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable (adversa) debido a que los efectos sobre los estados financieros de dicha omisión son materiales y generalizados.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>64</sup>

#### Opinión desfavorable (adversa)

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

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, ni (de) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las normas de contabilidad NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

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

Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido concluir las renegociaciones ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente este hecho.

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

#### Incetidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Tal como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, existe una incertidumbre material que no ha sido revelada en los estados financieros.

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada.

---

<sup>64</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

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

*[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión desfavorable (adversa) que también afecta a la otra información]*

**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>65</sup>**

*[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)<sup>66</sup>]*

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

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

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

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

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

*[Dirección del auditor]*

*[Fecha]*

---

<sup>65</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>66</sup> Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que en todas las entidades se incluya texto en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

## MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES DERIVADAS DE LA NIA 570 (REVISADA 2024)

**Nota:** Las siguientes son modificaciones de otras Normas Internacionales de Auditoría (NIA) por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA 570 (Revisada 2024). Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA 570 (Revisada 2024) y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las NIA que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las NIA que se modifican y el lector debe remitirse a dichas NIA.

### NIA 200, OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE UNA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

...

#### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref.: Apartados 5 y 17)

...

*Limitaciones inherentes a una auditoría.*

...

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a una auditoría.

A56. En el caso de determinadas afirmaciones o cuestiones analizadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 para más detalles.
- La existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Véase la NIA 550<sup>1</sup> para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250 (Revisada)<sup>2</sup> para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. Véase la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>3</sup> para más detalles.

---

<sup>1</sup> NIA 550, *Partes vinculadas*

<sup>2</sup> NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros*

<sup>3</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

Las NIA aplicables identifican procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de las limitaciones inherentes.

...

## NIA 210, ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

...

*Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito*<sup>4</sup> (Ref.: Apartados 10-11)

...

Estructura y contenido de la carta de encargo de auditoría.

A24. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede basarse en la NIA 200<sup>5</sup>. Los apartados 6(b) y 12 de la presente NIA describen las responsabilidades de la dirección. Además de incluir las cuestiones que el apartado 10 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- La definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y a las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
- ~~El requerimiento de que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 701.~~<sup>6</sup>
- El hecho de que, debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, exista un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo.
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).

<sup>4</sup> En los apartados siguientes, cualquier referencia a una carta de encargo se entenderá hecha a una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

<sup>5</sup> NIA 200, apartados 3-9

~~<sup>6</sup> NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.~~

- La expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, incluida la expectativa de que la dirección proporcione acceso a la información relevante para la información a revelar.
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros, así como toda la información relevante para su preparación, tanto la obtenida del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos (incluida toda la información relevante para la preparación de la información a revelar) y, en su caso, la otra información<sup>7</sup>, con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría conforme al calendario propuesto.
- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.
- La expectativa de que la dirección proporcionará una valoración de la Empresa en funcionamiento que cubra un periodo de, al menos, 12 meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros<sup>8</sup>.
- El requerimiento de que el auditor describa en el informe de auditoría el modo en que evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>9</sup>.
- El requerimiento de que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 701<sup>10</sup>.

...

## Anexo 1.

(Ref.: Apartados A24–A26).

### Ejemplo de carta de encargo de auditoría

...

#### *[Responsabilidades del auditor]*

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las NIA. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría.

<sup>7</sup> Como se define en la NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

<sup>8</sup> Véase la NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartado 21.

<sup>9</sup> NIA 570 (Revisada 2024), apartados 34(b)(ii) y 35(b)

<sup>10</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

También:

...

- Concluimos e informamos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden dar lugar a que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

...

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad<sup>11</sup>] reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) ...
- (b) ...
- (c) proporcionarnos<sup>12</sup>:
  - (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otro material;
  - (ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría, como la valoración de la Empresa en funcionamiento que cubra un periodo de, al menos, 12 meses desde la fecha de aprobación de los estados financieros; y
  - (iii) acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales determinemos que es necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

...

---

<sup>11</sup> Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

<sup>12</sup> Véanse en el apartado A24 ejemplos de otras cuestiones relativas a las responsabilidades de la dirección que se pueden incluir.

## NIA 220 (REVISADA), GESTIÓN DE LA CALIDAD DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Realización del encargo

...

Dirección, supervisión y revisión (Ref.: Apartado 30)

...

Revisión por el socio del encargo (Ref.: Apartados 30-34)

...

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha aplicado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
  - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
  - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo.
- La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.

- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo, conclusiones en relación con determinadas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la Empresa en funcionamiento.
- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
  - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
  - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo; y
  - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de esta.
- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. ~~un párrafo relativo a una «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento»~~

...

## NIA 230, DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

...

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref.: Apartado 8(c))

...

A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de conformidad con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:

- El fundamento de las conclusiones del auditor cuando un requerimiento establezca que el auditor “considerará” determinada información o factores y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- El fundamento de las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se aplican juicios subjetivos por parte de la dirección, por ejemplo, los juicios

aplicados por la dirección con relación al principio contable de empresa en funcionamiento<sup>13</sup>.

- Las bases para la evaluación por el auditor de si una estimación contable y la información relacionada revelada son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.
- El fundamento de las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a pensar que el documento podía no ser auténtico.
- Cuando es aplicable la NIA 701<sup>14</sup>, la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría o la determinación de que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar.

## **Anexo.**

(Ref.: Apartado 1).

### **Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA**

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de considerar los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* – apartados 10–12
- NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* – apartado 41
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 45–48
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros* – apartado 30
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* – apartado 24
- NIA 300, *Planificación de una auditoría de estados financieros* – apartado 12
- NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material* – apartado 38
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de una auditoría* – apartado 14
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados* – apartados 28–30
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 15
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 39

<sup>13</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>14</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 28
- NIA 570 (Revisada 2024), Empresa en funcionamiento – apartado 44
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 59
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 36–37
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 25

## **NIA 250 (REVISADA), CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS**

...

### **Requerimientos**

...

### **Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento**

...

*Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.*

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de la existencia de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables: (Ref.: Apartados A28–A34)
- (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
  - (b) Establecen responsabilidades o derechos en cumplimiento de los cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

...

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

...

### **Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias**

...

*Procedimientos para identificar casos de incumplimiento - Otras disposiciones legales y reglamentarias*  
(Ref.: Apartados 6 y 15)

A13. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de estas, o poner en cuestión su capacidad para continuarla~~continuidad~~ como empresa en funcionamiento<sup>15</sup>. Por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos de la licencia u otro tipo de autorización para realizar sus actividades puede tener un impacto de este tipo (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o inversión). También existen muchas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de información de la entidad relevantes para la información financiera.

...

### **Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento**

...

*Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref.: Apartado 29)*

A28. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

- (a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor informe (véase el apartado A29);
- (b) el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase el apartado A30); o
- (c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe (véase el apartado A31).

...

A31. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que traten de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden otorgar al auditor el derecho a informar de ello a una autoridad competente ajena a la entidad. Por ejemplo, al auditar los estados financieros de entidades financieras, las disposiciones legales o reglamentarias pueden otorgar al auditor el derecho a discutir cuestiones tales como incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento con una autoridad supervisora.

...

---

<sup>15</sup> Véase la NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*.

## NIA 260 (REVISADA), COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

### Cuestiones que deben comunicarse

...

#### *Hallazgos significativos de la auditoría (Ref.: Apartado 16)*

...

#### Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref.: Apartado 16(b))

A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a cuestiones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
- Un esfuerzo requerido mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite<sup>16</sup>.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada<sup>17</sup>.

...

#### Circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría (Ref.: Apartado 16(d))

...

---

<sup>16</sup> Véase la NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartado 42(e).

<sup>17</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

A24. Entre las circunstancias en las que el auditor está obligado a incluir información adicional en el informe de auditoría de conformidad con las NIA, o puede considerarlo necesario por algún otro motivo, y en las que se requiere comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, están, por ejemplo:

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)<sup>18</sup>.
- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>19</sup>.
- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701<sup>20</sup>.
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, de conformidad con la NIA 706 (Revisada)<sup>21</sup> o se le requiere hacerlo por otras NIA.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información, de conformidad con la NIA 720 (Revisada)<sup>22</sup>.

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar la discusión sobre el modo en que se tratarán esas cuestiones en el informe de auditoría.

...

## Anexo 1.

(Ref.: Apartado 3).

### Requerimientos específicos en la NIGC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

En este anexo se identifican los apartados de la NIGC 1<sup>23</sup> y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de considerar los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* – apartado 34(e)
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 22, 39(c) (i) y 41– 43

<sup>18</sup> NIA 705 (Revisada), apartado 30

<sup>19</sup> NIA 570 (Revisada 2024) ~~Empresa en funcionamiento~~, apartado 42(f) ~~25(d)~~

<sup>20</sup> NIA 701, apartado 17

<sup>21</sup> NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12

<sup>22</sup> NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 18(a)

<sup>23</sup> NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros* – apartados 15, 20 y 23-25
  - NIA 265, *Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno* – apartado 9
  - NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartados 12-13
  - NIA 505, *Confirmaciones externas* – apartado 9
  - NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura* – apartado 7
  - NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 38
  - NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 27
  - NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
  - NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento* – apartados 41-42~~25~~
  - NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 57
  - NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 20 y 31
  - NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* – apartado 46
  - NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 17
  - NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartados 12, 14, 23 y 30
  - NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 12
  - NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartado 18
  - NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartados 17–19
- ...

## **NIA 315 (REVISADA 2019), IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL**

...

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

...

**Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas** (Ref.: Apartados 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude<sup>24</sup>. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)<sup>25</sup> en relación con las estimaciones contables;
- NIA 550 en relación con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada 2024)<sup>26</sup> en relación con la empresa en funcionamiento; y
- NIA 600 (Revisada)<sup>27</sup> en relación con los estados financieros de grupos.

...

## Evaluación del entorno de control (Ref.: Apartado 21(b))

...

## Información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Algunos ejemplos de información de ese tipo que el auditor puede considerar son:

- Información obtenida de acuerdos de arrendamiento relevantes para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.

---

<sup>24</sup> NIA 240, apartados 12-27

<sup>25</sup> NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

<sup>26</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>27</sup> NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad y de sus registros fiscales.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para sustentar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento<sup>28</sup>.

...

#### Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A195. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a muchas afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (por ejemplo, riesgo de elusión de controles por la dirección). Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de manera generalizada. La evaluación por el auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros sustenta su valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, se pueden identificar también determinadas afirmaciones susceptibles de ese riesgo y pueden, por lo tanto, afectar a la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

#### **Ejemplo:**

La entidad se enfrenta a pérdidas de explotación y problemas de liquidez y depende de financiación que aún no está asegurada. En dicha circunstancia, el auditor puede ~~determinar~~ concluir que la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento por la dirección da lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, quizás resulte necesario que el marco contable se aplique utilizando el criterio contable de liquidación lo que afectaría a todas las afirmaciones de manera generalizada.

...

## **Anexo 1**

(Ref.: Apartados A61-A67)

## **Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio**

...

<sup>28</sup> NIA 570 (Revisada 2024), apartado A25.49–20

## Objetivos y alcance de un modelo de negocio de una entidad

...

4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una caída significativa de los valores en el mercado inmobiliario puede incrementar el riesgo de incorrección material asociado con la afirmación de valoración en el caso de un prestamista de préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. No obstante, el mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento importante de la situación económica que incrementa a la vez el riesgo subyacente de pérdidas por insolvencias en sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo. La exposición neta a pérdidas por insolvencias resultante puede indicar un hecho o una condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. De ser así, ello podría tener implicaciones en la conclusión de la dirección y del auditor sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de la ~~determinación~~-conclusión de si existe una incertidumbre material. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede producir un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el **Anexo 2** se enumeran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

...

## NIA 450, EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas (Ref.: Apartados 10-11)

...

- A17. Además, cada incorrección individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la correspondiente información a revelar, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. La determinación de si una o varias incorrecciones en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es una cuestión que implica la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales incorrecciones pueden ser materiales incluyen:
- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.
  - La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.

- Información a revelar inadecuada acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento<sup>29</sup>.
- La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
- La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.

...

## NIA 500, EVIDENCIA DE AUDITORÍA

### Introducción

#### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables sobre las que basar su opinión.
2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>30</sup>), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>31</sup>), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520<sup>32</sup>) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200<sup>33</sup> y NIA 330<sup>34</sup>).

...

## NIA 510, ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

### Anexo

(Ref.: Apartado A8)

---

<sup>29</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartados 32-33

<sup>30</sup> NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*

<sup>31</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>32</sup> NIA 520, *Procedimientos analíticos*

<sup>33</sup> NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

<sup>34</sup> NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

## Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

### Ejemplo 1:

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)<sup>35</sup>).

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>36</sup>.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>37</sup>

#### Opinión con salvedades

...

#### Fundamento de la opinión con salvedades

...

#### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>38</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>35</sup> NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

<sup>36</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>37</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>38</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

### Otra cuestión

...

#### Ejemplo 2:

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>39</sup>

#### Opiniones

...

**Fundamento de las opiniones, incluido el Fundamento de la opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo**

...

#### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>40</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con

<sup>39</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>40</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

### Otra cuestión

...

## NIA 540 (REVISADA), AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN A REVELAR

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartados 4, 16)

...

#### *Incertidumbre en la estimación* (Ref.: Apartado 16(a))

...

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede afectar al juicio profesional del auditor sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como Empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada 2024)<sup>41</sup> establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

...

#### Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref.: Apartado 32)

...

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede necesitar considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría<sup>42</sup>, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>42</sup> NIA 570 (Revisada 2024), apartado A68-A71

<sup>43</sup> NIA 700 (Revisada), apartado 11

...

## NIA 560, HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartados 6-9)

...

#### Indagación (Ref.: Apartado 7(b))

A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:

- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
- Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
- Si ha habido aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como la emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación.
- Si la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación.
- Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
- Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.
- Si se han producido o es probable que se produzcan hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez -adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

...

## NIA 580, MANIFESTACIONES ESCRITAS

...

### Anexo 1

(Ref.: Apartado 2)

#### Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta lista no exime de considerar los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartado 40
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros* – apartado 17
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 14
- NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas* – apartado 12
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 37
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 26
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartado 9
- NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento* – apartados 39 -40 ~~46(e)~~
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartado 9
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 13(c)

...

### Anexo 2

(Ref.: Apartado A21)

#### Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por esta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>44</sup> de obtener una manifestación escrita no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, sería necesario modificar las manifestaciones para reflejarlas.

...

---

<sup>44</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

## **NIA 600 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)**

...

### **Requerimientos**

...

#### **Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo**

...

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

31. El auditor del grupo comunicará a los auditores de componentes en el momento oportuno: (Ref.: Apartado A106)
- (a) cuestiones que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o aplicación por el auditor del componente de procedimientos de valoración del riesgo a efectos de la auditoría del grupo;
  - (b) en la aplicación de la NIA 550<sup>45</sup>, las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo y cualquier otra parte vinculada de la que tiene conocimiento el auditor del grupo, que son relevantes para el trabajo del auditor del componente; y (Ref.: Apartado A107)
  - (c) en la aplicación de la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>46</sup>, los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente.

...

### **Anexo 1**

(Ref.: Apartado A45)

#### **Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo**

---

<sup>45</sup> NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 17

<sup>46</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701<sup>47</sup> y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados<sup>48</sup>

#### Opinión con salvedades

...

#### Fundamento de la opinión con salvedades

...

#### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>49</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros consolidados es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>47</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>48</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>49</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

...

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

...

## **NIA 610 (REVISADA 2013), UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS**

...

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

...

*Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar*

Factores que afectan a la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref.: Apartados 17-19)

...

Juicios en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de los resultados (Ref.: Apartados 18(a), 30(a))

...

A19. Debido a que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, necesita formarse los juicios significativos del encargo de auditoría de conformidad con el apartado 18. Los juicios significativos incluyen los siguientes:

- valoración de los riesgos de incorrección material;
- evaluación de la suficiencia de las pruebas realizadas;
- evaluación de la adecuación de la utilización por la dirección ~~de la hipótesis~~ del principio contable de empresa en funcionamiento;
- evaluación de las estimaciones contables significativas; y
- evaluación de la adecuación de la información a revelar en los estados financieros y de otras cuestiones que afectan al informe de auditoría.

...

## NIA 700 (REVISADA), FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

...

### Requerimientos

...

### Informe de auditoría

...

*Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

...

Empresa en funcionamiento

29. ~~Cuando corresponda, e~~El auditor informará de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>50</sup>.

...

Responsabilidades en relación con los estados financieros

...

34. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con: (Ref.: Apartados A46–A49)

- (a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección determine que es necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- (b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento<sup>51</sup> y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuada la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A49)

...

*Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias*

50. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor un determinado formato o redacción para el informe de auditoría, este informe se referirá a las Normas

---

<sup>50</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartados ~~34-38~~ 24-23

<sup>51</sup> NIA 570 (Revisada 2024), apartado 2

Internacionales de Auditoría solo si incluye, como mínimo, todos los siguientes elementos: (Ref.: Apartados A71–A72)

- (a) Un título.
- (b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo.
- (c) Una sección de opinión que contenga la expresión de una opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros (incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, véase el apartado 27).
- (d) Una identificación de los estados financieros de la entidad que han sido auditados.
- (e) Una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos.
  - (i) La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o remitirá al Código de ética del IESBA.
  - (ii) Si los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor revele públicamente que ha aplicado requerimientos de independencia específicos para auditorías de estados financieros de determinadas entidades, la declaración indicará que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de esas entidades.
- (f) ~~Cuando corresponda, una~~ Una sección que trate los requerimientos de información ~~de los apartados 22-34-35 y 36(c)~~ de la NIA 570 (Revisada 2024) y no sea incongruente con estos.
- (g) Cuando corresponda, una sección de "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" que trate los requerimientos de información del apartado ~~35(b) 23~~ de la NIA 570 (Revisada 2024) y no sea incongruente con estos.
- (h) Cuando corresponda, una sección que incluya la información requerida por la NIA 701, o información adicional acerca de la auditoría impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, que trate los requerimientos de información de esa NIA y no sea incongruente con estos<sup>52</sup>. (Ref.: Apartados A73–A76)
- (i) Cuando corresponda, una sección que trate los requerimientos de información del apartado 24 de la NIA 720 (Revisada).
- (j) Una descripción de las responsabilidades de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros y la identificación de los responsables de la supervisión del proceso de información financiera que trate los requerimientos de información de los apartados 33-36 y no sea incongruente con estos.
- (k) Una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a las disposiciones legales o reglamentarias y una descripción de las responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros que trate los requerimientos de información de los apartados 37-40 y no sea incongruente con estos. (Ref.: Apartados A51–A54)

<sup>52</sup> NIA 701, apartados 11-16

- (l) En el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el nombre del socio del encargo salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal.
- (m) La firma del auditor.
- (n) La dirección del auditor.
- (o) La fecha del informe de auditoría.
- ...

## Anexo

(Ref.: Apartado A19)

### Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros

...

#### **Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...
- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- ...

### INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

#### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>53</sup>

<sup>53</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

## Opinión

...

## Fundamento de la opinión

...

## Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>54</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

## Cuestiones clave de la auditoría

...

### **Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**

...

<sup>54</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados<sup>55</sup>

#### Opinión

...

#### Fundamento de la opinión

...

#### Empresa en funcionamiento

Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>56</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros consolidados es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

...

#### Cuestiones clave de la auditoría

...

#### **Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**

...

<sup>55</sup> El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>56</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

- **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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).**
  - **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- ...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>57</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

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

...

---

<sup>57</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

**Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada requeridos por las disposiciones legales o reglamentarias. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

.....

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.

...

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

[Destinatario correspondiente]

**Opinión**

...

**Fundamento de la opinión**

...

**Empresa en funcionamiento**

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>58</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

<sup>58</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

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

...

## NIA 701, COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

### Introducción

#### Alcance de esta NIA

...

4. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:
  - (a) no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación fiel;
  - (b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada)<sup>59</sup>;
  - (c) no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>60</sup>; ~~cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;~~ e
  - (d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Ref.: Apartados A5-A8)

...

### Requerimientos

...

#### Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

...

*Relación entre las descripciones de las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos que se requiere que se incluyan en el informe de auditoría*

15. Las siguientes son, por su naturaleza, cuestiones clave de la auditoría: Una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) o, de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024), e ~~una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa~~

<sup>59</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>60</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartados 34-38 ~~22-23~~

en funcionamiento o cuando la dirección aplicó juicios significativos para concluir que no existe una incertidumbre material de conformidad con la NIA 570 (Revisada), son, por su propia naturaleza, cuestiones clave de la auditoría. Sin embargo, en tales circunstancias, estas cuestiones no se describirán en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 13–14. En cambio, el auditor:

- (a) informará sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con las NIA aplicables; y
- (b) incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” una referencia a la sección o las secciones “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o a la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento” o a la sección “Empresa en funcionamiento”. (Ref.: Apartados A6–A7)

...

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 2)

...

- A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” facilita la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de la auditoría descritas en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” le confiere la relevancia adecuada en el informe de auditoría (véase el apartado 15). En el anexo de la NIA 705 (Revisada) se incluyen ejemplos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otras cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. El apartado A58 de esta NIA ilustra el modo en que se presenta la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor ha determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o en la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento” del informe de auditoría.

...

### Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

...

#### Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela la cuestión (Ref.: Apartado 13)

...

- A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. La extensión de la información revelada por la dirección acerca de aspectos o factores específicos relativos al modo en que una determinada cuestión afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos

del modo en que ha tratado la cuestión en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo: *C*, cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas, como parte de la descripción del motivo por el que la cuestión ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta.

- ~~Cuando el auditor concluye, de conformidad con la NIA 570 (Revisada), que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que resulta de su trabajo en aplicación de la NIA 570 (Revisada) son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría podría incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes<sup>64</sup>.~~

...

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (Ref.: Apartado 13(b))

...

*Estructura y contenido de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” en otras circunstancias* (Ref.: Apartado 16)

...

A58. A continuación, se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar:

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

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*], hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

...

## **NIA 705 (REVISADA), OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

...

<sup>64</sup> Véase el apartado A3 de la NIA 570 (Revisada).

## Requerimientos

...

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

#### *Opinión del auditor*

...

#### 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 las 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 una opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
  - (c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.
  - (d) declarará, en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión" que el auditor no puede concluir sobre lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros y si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

#### *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 sobre:
- (a) ~~una sección "Cuestiones clave de la auditoría"~~ de conformidad con la NIA 701<sup>62</sup>;
  - (b) Empresa en funcionamiento, de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>63</sup>;
  - (c) incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>64</sup>; y

<sup>62</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 11–13

<sup>63</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartado 34

<sup>64</sup> NIA 570 (Revisada 2024), apartados 35-36

- (d) ~~e una sección "O sobre otra información",~~ de conformidad con la NIA 720 (Revisada)<sup>6566</sup>.  
(Ref.: Apartado A26)

...

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

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

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

- A17. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- A18. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los anexos de otras NIA que contienen requerimientos de información, incluida la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>67</sup>, también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

...

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

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

<sup>65</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 11–13

<sup>66</sup> NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54

<sup>67</sup> NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de la presente NIA prohíbe que se incluyan ~~una sección "Cuestiones clave de la auditoría" o una sección "Otra información"~~ ciertas secciones 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.

...

## Anexo

(Ref.: Apartados A17-A18, A25)

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

...

#### Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)<sup>68</sup>).
- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>69</sup>

#### Opinión con salvedades

...

<sup>68</sup> NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

<sup>69</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

## Fundamento de la opinión con salvedades

...

### Empresa en funcionamiento

#### Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>70</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

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

...

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

...

#### **Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).**

<sup>70</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

- **Es aplicable la NIA 701; no obstante, el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)".**

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados<sup>71</sup>

#### Opinión desfavorable (adversa)

...

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

...

#### Empresa en funcionamiento

Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>72</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros consolidados es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

...

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

...

#### Cuestiones clave de la auditoría

...

**Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.**

<sup>71</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>72</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).

- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados<sup>73</sup>

#### Opinión con salvedades

...

#### Fundamento de la opinión con salvedades

...

#### Empresa en funcionamiento

##### Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>74</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros consolidados es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>73</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>74</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

...

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

...

**Cuestiones clave de la auditoría**

...

**Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**

...

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

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

### **Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados<sup>75</sup>**

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

...

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

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

No hemos podido concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros consolidados y sobre si existe

<sup>75</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

...

**Ejemplo 5 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>76</sup>

#### Denegación (abstención) de opinión

...

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

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

No hemos podido concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros y sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

<sup>76</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

## NIA 706 (REVISADA), PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

### Introducción

#### Alcance de esta NIA

...

3. La NIA 570 (Revisada 2024)<sup>77</sup> y la NIA 720 (Revisada)<sup>78</sup> establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento y la otra información, respectivamente.

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref.: Apartados 4, 8)

...

- A5. Algunos ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:
  - Una incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o actuaciones administrativas excepcionales que no constituya un hecho o condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
  - Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría<sup>79</sup>.
  - La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
  - Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

...

#### Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 9)

...

- A7. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:
  - (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;

---

<sup>77</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>78</sup> NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

<sup>79</sup> NIA 560, apartado 6

- (b) información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o
- (c) Informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>80</sup> ~~cuando exista una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.~~

...

### **Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref.: Apartados 9, 11)**

A16. La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se debe comunicar, y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se requiere informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

#### *Párrafos de énfasis*

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, incluidas las circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable en cualquier otra circunstancia<sup>81</sup>, el auditor puede considerar necesario situar el párrafo inmediatamente después de la sección ~~"Fundamento de la opinión"~~ «Empresa en funcionamiento» o «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento» para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor.
- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluya en el párrafo de énfasis. El auditor también puede añadir contexto adicional al título "Párrafo de énfasis", como, por ejemplo, "Párrafo de énfasis – Hecho posterior al cierre", para diferenciar el párrafo de énfasis de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

#### *Párrafos sobre otras cuestiones*

...

## **Anexo 3**

(Ref.: Apartado A17)

<sup>80</sup> NIA 570 (Revisada 2024), apartados ~~34-38~~ 22-23

<sup>81</sup> Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19, y la NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 14.

## Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)<sup>82</sup>).
- ...
- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- ...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>83</sup>

#### Opinión

...

#### Fundamento de la opinión

...

#### Empresa en funcionamiento

Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>84</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>82</sup> NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

<sup>83</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>84</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

#### **Párrafo de énfasis<sup>85</sup>**

...

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

...

#### **Otra cuestión**

...

## **Anexo 4**

(Ref.: Apartado A8)

### **Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).

...

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

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

### **Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>86</sup>**

<sup>85</sup> Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.

<sup>86</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

## Opinión con salvedades

...

## Fundamento de la opinión con salvedades

...

## Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*<sup>87</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

## Párrafo de énfasis – Efectos de un incendio

...

## **NIA 710, INFORMACIÓN COMPARATIVA – CIFRAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS**

...

## **Anexo**

(Ref.: Apartados A5, A7, A10)

## **Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente**

### **Ejemplo 1 – Cifras correspondientes a periodos anteriores**

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

<sup>87</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)<sup>88</sup>).

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>89</sup>.

- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>90</sup>

#### Opinión con salvedades

...

#### Fundamento de la opinión con salvedades

...

#### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>91</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>88</sup> NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

<sup>89</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>90</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>91</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

...

## Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>92</sup>

...

### **Ejemplo 2 – Cifras correspondientes a periodos anteriores**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>93</sup>

#### Opinión con salvedades

...

#### Fundamento de la opinión con salvedades

...

#### **Empresa en funcionamiento**

<sup>92</sup> En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad necesiten ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>93</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>94</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

**Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>95</sup>**

...

**Ejemplo 3 – Cifras correspondientes a periodos anteriores**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**

...

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

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

**Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>96</sup>**

**Opinión**

<sup>94</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

<sup>95</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>96</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

...

## Fundamento de la opinión

...

### Empresa en funcionamiento

#### Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>97</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

## Otra cuestión

...

### **Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**

...

...

<sup>97</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>98</sup>

#### Opinión con salvedades

...

#### Fundamento de la opinión con salvedades

...

#### Empresa en funcionamiento

##### *Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>99</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

#### Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>100</sup>

...

## NIA 720 (REVISADA), RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

...

#### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

#### Lectura y consideración de la otra información (Ref.: Apartados 14-15)

...

---

<sup>98</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>99</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

<sup>100</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

*Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref.: Apartado 14(b))*

...

A32. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría también puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva. Entre esas cuestiones pueden estar, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros que el auditor consideró al evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en la realización de pruebas sobre el deterioro de activos inmateriales como el fondo de comercio, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento<sup>101</sup>.

...

## Anexo 2

(Ref.: Apartados 21-22, A53)

### Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente con respecto a otra información

...

**Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información.**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)<sup>102</sup>).
- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>103</sup>.
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701<sup>104</sup>.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

<sup>101</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>102</sup> NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

<sup>103</sup> NIA 570 (Revisada 2024), ~~*Empresa en funcionamiento*~~

<sup>104</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría solo en el caso de entidades cotizadas.

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

## Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>105</sup>

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### Empresa en funcionamiento

#### Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>106</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

### Cuestiones clave de la auditoría<sup>107</sup>

...

**Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**

...

<sup>105</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>106</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

<sup>107</sup> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría solo en el caso de entidades cotizadas.

- ~~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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>108</sup>

#### Opinión

...

#### Fundamento de la opinión

...

#### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>109</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

#### Cuestiones clave de la auditoría

...

<sup>108</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>109</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

**Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad distinta de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).

- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*<sup>110</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

<sup>110</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

...

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

...

**Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría, pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

...

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>111</sup>

#### Opinión

...

#### Fundamento de la opinión

...

#### **Empresa en funcionamiento**

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>112</sup>*

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa

<sup>111</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

<sup>112</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

#### Cuestiones clave de la auditoría

...

**Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).

- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

...

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### Empresa en funcionamiento

**Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento**<sup>113</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

...

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

...

**Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**

...

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

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

...

### **Opinión con salvedades**

<sup>113</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

...

## Fundamento de la opinión con salvedades

...

### Empresa en funcionamiento

#### Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>114</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros consolidados es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

...

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

...

**Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**

...

- **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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).**

- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**

...

<sup>114</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Opinión desfavorable (adversa)

...

### Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

...

### Empresa en funcionamiento

Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento<sup>115</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros consolidados es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

...

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

...

## NIA 800 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS

...

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

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

A13. El anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre estados financieros con fines

---

<sup>115</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

específicos (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada)<sup>116</sup>, la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>117</sup>, la NIA 720 (Revisada)<sup>118</sup> y de la NIA 706 (Revisada)<sup>119</sup>.

*Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se emite un informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos.*

...

Empresa en funcionamiento

A15. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones el principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales)<sup>120</sup>. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de los estados financieros con fines específicos, la descripción de las responsabilidades de la dirección<sup>121</sup> con relación a la Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor en el informe de auditoría<sup>122</sup> también puede tener que adaptarse, según sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada 2024) en las circunstancias del encargo.

...

## Anexo

(Ref.: Apartado A14)

### Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

...

**Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).**

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

- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (es decir, un marco de**

<sup>116</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>117</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

<sup>118</sup> NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

<sup>119</sup> NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>120</sup> NIA 570 (Revisada 2024), apartado 2

<sup>121</sup> Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48.

<sup>122</sup> Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b) (iv).

información con fines específicos). La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.

...

- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).

...

- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### Empresa en funcionamiento

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*<sup>123</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

### **Párrafo de énfasis – Principio contable y restricción a la distribución y a la utilización**

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe el principio contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la Sociedad cumplir con las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser adecuados para otra finalidad. Nuestro informe está destinado únicamente a la Sociedad y a la sociedad DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Sociedad y de la sociedad DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

<sup>123</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

## Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>124</sup>

...

### **Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros que han sido preparados por la dirección de una sociedad, de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de facilitar a los socios la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- ...
- 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).
- ...
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- ...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### **Empresa en funcionamiento**

*Sin incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*<sup>125</sup>

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada. Basándonos en

<sup>124</sup> En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad necesiten ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>125</sup> Este subtítulo adicional puede ser útil para mejorar la comprensión de los usuarios de la naturaleza de las cuestiones tratadas en la sección «Empresa en funcionamiento» del informe de auditoría.

la evidencia de auditoría obtenida, no hemos identificado ninguna incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

### **Párrafo de énfasis – Principio contable y restricción a la distribución**

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe el principio contable. Los estados financieros han sido preparados para facilitar a los socios de la Sociedad la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser adecuados para otra finalidad. Nuestro informe está destinado únicamente a la Sociedad y a sus socios y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Sociedad o de sus socios. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

### **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>126</sup>**

...

**Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada que han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una ~~incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024). La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada.
- El auditor está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

...

<sup>126</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### Párrafo de énfasis – Principio contable

Llamamos la atención sobre la Nota ~~Y~~X de los estados financieros, en la que se describe el principio contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la Sociedad cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser adecuados para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

### Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota ~~6~~X de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. ~~Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.~~

*[Descripción del modo en que el auditor evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024).]*

Como se menciona en la Nota ~~6~~X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota ~~6~~X, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

### Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección «Incertidumbre material relacionada con la

Empresa en funcionamiento», hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

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

### Otra cuestión

...

## **NIA 805 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES- AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO**

...

### Requerimientos

...

### Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

...

*Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de dichos estados financieros*

...

14. Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye:
- (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)<sup>127</sup>;
  - (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)<sup>128</sup>;
  - (c) una sección «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento» de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>129</sup>;
  - (d) la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701<sup>130</sup>; o
  - (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)<sup>131</sup>;

<sup>127</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>128</sup> NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>129</sup> NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*, apartados 35-36~~22~~

<sup>130</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13

<sup>131</sup> NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 22(e)(ii)

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

...

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

### Consideraciones para la aceptación del encargo

*Aplicación de las NIA* (Ref.: Apartado 7)

...

A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia de auditoría adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables. En el caso de una auditoría de un elemento específico de un estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado con respecto al elemento que se audita. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570 (Revisada 2024) sean aplicables a las circunstancias de una auditoría de un estado de cuentas a cobrar, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere. Si el auditor concluye que es posible que no sea factible una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento de conformidad con las NIA, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

...

### Consideraciones para la planificación y ejecución de la auditoría (Ref.: Apartado 10)

A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere ser considerada cuidadosamente. Incluso cuando solo es objeto de auditoría un elemento específico de un estado financiero, en principio, son de aplicación algunas NIA, tales como la NIA 240<sup>132</sup>, la NIA 550<sup>133</sup> y la NIA 570 (Revisada 2024). Esto se debe a que el elemento podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.

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

...

<sup>132</sup> NIA 240, *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

<sup>133</sup> NIA 550, *Partes vinculadas*

A17. El anexo 2 contiene ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada), la NIA 570 (Revisada 2024), la NIA 720 (Revisada) y la NIA 706 (Revisada).

*Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se informa sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.*

...

Empresa en funcionamiento

A19. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades de la dirección<sup>134</sup> con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor en el informe de auditoría<sup>135</sup> también puede tener que adaptarse, según sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada 2024) en las circunstancias del encargo.

...

## Anexo 2

(Ref.: Apartado A17)

### Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

...

**Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad distinta de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).**

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

- Auditoría de un balance de situación (es decir, un solo estado financiero) de una entidad distinta de una entidad cotizada

...

- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.

<sup>134</sup> Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48.

<sup>135</sup> Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material ~~relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento~~ de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024). La información revelada en el estado financiero sobre la incertidumbre material es adecuada.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del balance de situación.**

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota ~~6~~ X de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota ~~6~~ X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota ~~6~~ X, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

En el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, hemos concluido que la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría y no constituyen una garantía de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

### Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>136</sup>

...

<sup>136</sup> En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad necesiten ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

**Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad distinta de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.**

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

- Auditoría de un estado de cobros y pagos (es decir, un solo estado financiero) de una entidad distinta de una entidad cotizada.
- ...
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios<sup>137</sup>.
- ...
- **El principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable para la preparación del estado de cobros y pagos. 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 de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del estado de cobros y pagos.

...

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

[Destinatario correspondiente]

**Opinión**

...

**Fundamento de la opinión**

...

**Párrafo de énfasis – Principio contable**

Llamamos la atención sobre la Nota X del estado financiero, en la que se describe el principio contable. El estado financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al Acreedor XYZ. En consecuencia, dicho estado puede no ser adecuado para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

<sup>137</sup> La NIA 800 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la estructura y el contenido de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

## Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>138</sup>

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X, lo cual incluye determinar que el criterio contable de caja constituye un criterio contable aceptable para la preparación del estado financiero en función de las circunstancias. Asimismo, la dirección es responsable del control interno que determine que es necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

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

## Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en este estado financiero.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

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

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

<sup>138</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, pero no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad<sup>139</sup>.
- ~~Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en el estado financiero o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.~~
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero, incluida la información revelada, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.

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

...

**Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento específico de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.**

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

- Auditoría de un estado de cuentas a cobrar (es decir, un elemento, cuenta o partida de un estado financiero).
- El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento, diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios<sup>140</sup>.

...

- ~~**El principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable para la preparación del estado de cuentas a cobrar. Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con**~~

<sup>139</sup> Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

<sup>140</sup> La NIA 800 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la estructura y el contenido de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

~~condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).~~

- ~~El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y no ha decidido hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del estado de cuentas a cobrar.~~

...

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

### Opinión

...

### Fundamento de la opinión

...

### Párrafo de énfasis – Principio contable y restricción a la distribución

Llamamos la atención sobre la Nota X del documento contable, en el que se describe el principio contable. El documento contable ha sido preparado para permitir a la Sociedad cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, dicho documento contable puede no ser adecuado para otra finalidad. Nuestro informe está destinado únicamente a la Sociedad y al Regulador DEF y no debe ser distribuido a otras partes distintas de la Sociedad o del Regulador DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

### Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el documento contable<sup>141</sup>

La dirección es responsable de la preparación del documento contable adjunto de conformidad con [descripción de las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador], y del control interno que la dirección determine que es necesario para permitir la preparación del documento contable libre de incorrección material, debida a fraude o error.

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

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

<sup>141</sup> U otro término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

## Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del documento contable

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si el documento contable está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el documento contable.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

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

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el documento contable, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, pero no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad<sup>142</sup>.
- ~~Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.~~
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

<sup>142</sup> Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del documento contable.

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

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las actuaciones llevadas a cabo para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

...

## NIA 810 (REVISADA), ENCARGOS PARA INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

...

### Requerimientos

...

#### Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

...

Referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref.: Apartado A23)

19. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye:
- (a) una opinión con salvedades de conformidad con la NIA 705 (Revisada)<sup>143</sup>;
  - (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)<sup>144</sup>;
  - (c) una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024)<sup>145</sup>;
  - (d) Una sección *Empresa en funcionamiento* de conformidad con la NIA 570 (Revisada 2024) cuando la dirección haya aplicado juicios significativos para concluir que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento<sup>146</sup>;
  - (e) la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701<sup>147</sup>; o

<sup>143</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>144</sup> NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

<sup>145</sup> NIA 570 (Revisada 2024), ~~*Empresa en funcionamiento*~~, apartados 35-36 ~~22~~

<sup>146</sup> NIA 570 (Revisada 2024), apartado 34(b)

<sup>147</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

- (f) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)<sup>148</sup>;

y el auditor se ha satisfecho de que los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales con los estados financieros auditados, o son un resumen fiel de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, además de los elementos mencionados en el apartado 16:

- (i) Declarará que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis, un párrafo sobre otras cuestiones, una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, o una sección *Empresa en funcionamiento*, que se refiere a los juicios significativos aplicados por la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material, la comunicación de cuestiones clave de la auditoría o una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información; y (Ref.: Apartado A21)
- (ii) Describirá: (Ref.: Apartado A22)
- a. El fundamento de la opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos;
  - b. La cuestión a la que se refiere el párrafo de énfasis, el párrafo sobre otras cuestiones o la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* o la sección *Empresa en funcionamiento*, que se refiere a los juicios significativos aplicados por la dirección para concluir que no existe una incertidumbre material, en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados; y su efecto o efectos, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos; o
  - c. La incorrección material no corregida en la otra información y su efecto o efectos, si los hubiere, sobre la información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. (Ref.: Apartado A15)

...

## Anexo

(Ref.: Apartado A23)

### Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros resumidos

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios establecidos. Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan. El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* y la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría.

...

<sup>148</sup> NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

**Ejemplo 1:**

Las circunstancias son, entre otras:

- Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados de una entidad cotizada.
- ...
- El informe de auditoría de los estados financieros auditados incluye una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*.
- El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría<sup>149</sup>.

## INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

### Opinión

...

### Estados financieros resumidos

...

### Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. Ese informe también incluye:

- Una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* que remite a la Nota 6X de los estados financieros auditados. La Nota 6X de los estados financieros auditados indica que la Sociedad ABC ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad ABC excedía a sus activos totales en YYY. Estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6X de los estados financieros auditados, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad ABC para continuar como empresa en funcionamiento. Estas cuestiones se tratan en la Nota explicativa 5Y de los estados financieros resumidos<sup>150</sup>.

<sup>149</sup> Tal y como se explica en el apartado 15 de la NIA 701, una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento es, por naturaleza, una cuestión clave de la auditoría, pero se requiere informar sobre ella en una sección separada del informe de auditoría de conformidad con ~~el~~ los apartados 35 - 36-22 de la NIA 570 (Revisada 2024).

<sup>150</sup> El auditor puede incluir descripciones adicionales acerca del modo en el que evaluó la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, de conformidad con el apartado 35(b) de la NIA 570 (Revisada 2024).

- La comunicación de otras<sup>151</sup> cuestiones clave de la auditoría. [Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual]<sup>152</sup>.

...

## NIPA 1000, CONSIDERACIONES ESPECIALES DE LA AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

...

### Anexo

(Ref.: Apartado A14)

### Ejemplos de controles relativos a los instrumentos financieros

...

17. Los instrumentos financieros pueden tener el riesgo asociado de que una pérdida puede exceder el importe, si lo hubiera, del valor del instrumento financiero reconocido en el balance. Por ejemplo, una caída repentina en el precio de mercado de una materia prima puede obligar a la entidad a realizar una pérdida para cerrar una posición futura en esa materia prima debido a los requerimientos relacionados con la garantía, o el margen. En algunos casos, las pérdidas potenciales pueden ~~ser suficientes~~ indicar un hecho o condición que puede generar para que haya una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La entidad puede realizar análisis de sensibilidad o análisis del valor en riesgo para evaluar los hipotéticos efectos futuros sobre los instrumentos financieros sujetos a riesgos de mercado. Sin embargo, los análisis del valor en riesgo no reflejan todos los riesgos que pueden afectar a la entidad; los análisis de sensibilidad y escenarios Normas Internacionales de Auditoría, la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de entidades menos complejas, Normas Internacionales de Encargos de Revisión, las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, las Normas Internacionales de Servicios Relacionados, las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad, las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, los Borradores en Fase de Documentos de Consulta y otras publicaciones del IAASB® están sujetas a derechos de autor por IFAC.

---

<sup>151</sup> En circunstancias en las que no exista una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, la utilización de la palabra "otra" en la declaración para la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sería necesaria.

<sup>152</sup> El auditor puede incluir explicaciones adicionales acerca de las cuestiones clave de la auditoría que pueda considerar útiles para los usuarios del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

La Fundación Internacional de Ética y Auditoría™ (IFEATM por sus siglas en inglés), el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB®) y la Federación Internacional de Contadores (IFAC®) no aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a quien actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, tanto si dicha pérdida es debida a negligencia como a otra causa.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Sustainability Assurance', 'International Standards on Quality Management', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA ISA', 'ISA FOR LCE', 'ISRE', 'ISSA', 'ISAE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', 'IAPN', y el logo de IAASB son marcas comerciales de IFAC, o marcas comerciales registradas y de servicio de IFAC en EEUU y en otros países. La «International Foundation for Ethics and Audit» e «IFEATM» son marcas comerciales de IFEA o marcas comerciales registradas y de servicio de IFEA en los EEUU y en otros países.



**IAASB™**

International Auditing and Assurance Standards Board  
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International  
Federation  
of Accountants®