

## NIA-ES 705. OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

**Jesús García Álvaro**

*Economista y auditor de cuentas*

---

### EXTRACTO

La NIA-ES 700 regula la emisión de informes de auditoría con opinión no modificada (favorable o limpia), mientras que la NIA-ES 705 regula la emisión de informes de auditoría con opinión modificada (no favorable). Ambas, junto con la NIA-ES 706, «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente» y la NIA-ES 710, «Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos», conforman el bloque esencial normativo sobre la técnica en la emisión de los informes de auditoría.

**Palabras claves:** opinión modificada, opinión denegada, opinión desfavorable y opinión con salvedades.

---

## ISA 705. MODIFICATIONS TO THE OPINION IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

---

### ABSTRACT

The ISA 700 regulates the issuance of non-modified opinion (pro or clean) audit reports, while the ISA 705 regulates the issuance of amended opinion (pro or clean) audit reports. Both, along with the ISA 706, «Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report» and the ISA 710, «Comparative information: figures for previous periods and comparative financial statements», constitute essential regulatory block on the technique in the issuance of audit reports.

**Keywords:** modifications to the opinion, opinion denied, adverse opinion and qualified opinion.

---

---

## Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 705
  - 3.1. Introducción
  - 3.2. Objetivo
  - 3.3. Definiciones
  - 3.4. Requerimientos

## 1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 705, que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

## 2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La actual NTA por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) ya recoge sustancialmente el espíritu y el contenido de las tres normas internacionales de auditoría que regulan la emisión del informe de auditoría: la NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros»; la NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente», y la NIA-ES 706, «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente».

Por ese motivo, las diferencias con la normativa vigente se circunscriben fundamentalmente a aspectos formales de presentación y a facilitar más información en el informe de auditoría.

Desde un punto formal o estructural, se plantean las siguientes novedades:

- Lo que denominaríamos actualmente párrafo de alcance, ampliado en información, se divide en tres apartados:

- Apartado introductorio.
  - Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.
  - Apartado sobre la responsabilidad del auditor.
- Los párrafos de salvedades actuales se siguen ubicando antes de la opinión, pero se agrupan en un apartado denominado, en función de la opinión emitida, «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión».
  - Se diferencia un apartado específico para la opinión titulado «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable» o «Denegación de opinión», en función de la opinión emitida.
  - Se diferencian, en un subapartado específico, las necesidades de información impuestas por la legislación diferente a la propia norma (párrafo actual del informe de gestión).

La mayor información aportada en el informe de auditoría afecta sustancialmente a los apartados «Apartado introductorio» y «Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», y se refiere al cumplimiento de obligaciones del auditor y la entidad auditada. Esas obligaciones ya vienen establecidas en la normativa actual (cumplimiento de ética, responsabilidad del control interno...), pero no hay obligación de informar de ello en el propio informe del auditor.

Finalmente, llama la atención que en la vigente normativa todas las salvedades por limitaciones se excepcionan en el párrafo de alcance, mientras que con la NIA-ES 705, en el caso de opinión con salvedades, las limitaciones solo se mencionan en el apartado de fundamento de la opinión, mientras que cuando se deniega la opinión además se debe poner de manifiesto la falta de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en el apartado «Responsabilidad del auditor».

### 3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 705

La NIA-ES 705, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y los tipos de opiniones modificadas.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.

- Apartado introductorio.
  - Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.
  - Apartado sobre la responsabilidad del auditor.
- Los párrafos de salvedades actuales se siguen ubicando antes de la opinión, pero se agrupan en un apartado denominado, en función de la opinión emitida, «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión».
  - Se diferencia un apartado específico para la opinión titulado «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable» o «Denegación de opinión», en función de la opinión emitida.
  - Se diferencian, en un subapartado específico, las necesidades de información impuestas por la legislación diferente a la propia norma (párrafo actual del informe de gestión).

La mayor información aportada en el informe de auditoría afecta sustancialmente a los apartados «Apartado introductorio» y «Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», y se refiere al cumplimiento de obligaciones del auditor y la entidad auditada. Esas obligaciones ya vienen establecidas en la normativa actual (cumplimiento de ética, responsabilidad del control interno...), pero no hay obligación de informar de ello en el propio informe del auditor.

Finalmente, llama la atención que en la vigente normativa todas las salvedades por limitaciones se excepcionan en el párrafo de alcance, mientras que con la NIA-ES 705, en el caso de opinión con salvedades, las limitaciones solo se mencionan en el apartado de fundamento de la opinión, mientras que cuando se deniega la opinión además se debe poner de manifiesto la falta de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en el apartado «Responsabilidad del auditor».

### 3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 705

La NIA-ES 705, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y los tipos de opiniones modificadas.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.

5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

### 3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la regulación de la responsabilidad del auditor cuando, una vez realizado el trabajo de campo, concluye que debe emitir una opinión modificada sobre los estados financieros auditados.

En este sentido, la norma establece los siguientes tres tipos de opinión modificada:

- Opinión con salvedades.
- Opinión desfavorable (o adversa).
- Opinión denegada (o abstención).

La emisión de un tipo u otro de opinión modificada está en función de dos variables:

- Si el auditor ha detectado en los estados financieros auditados incorrecciones materiales o no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Si, en ambos casos, se producen o no de manera generalizada dichas incorrecciones.

El siguiente cuadro que figura en la norma resume de manera gráfica los tipos y causas de las diferentes opiniones modificadas:

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

La opinión modificada surge de la existencia o posible existencia de incorrecciones materiales, por ello la norma se remite al concepto de incorrección que recoge la NIA-ES 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría», que la define de la siguiente manera:

«Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales».

Por lo tanto, una incorrección material puede surgir en relación con:

- La adecuación o aplicación de las políticas contables seleccionadas.
- La adecuación o idoneidad de la información contenida en los estados financieros auditados.

### 3.2. OBJETIVO

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma fija como objetivo que la opinión modificada que emita el auditor se exprese con claridad, en consonancia con la evidencia que haya o no obtenido.

### 3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Generalizado:** término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
  - No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros.
  - En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros.

- En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- **Opinión modificada:** opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.

### 3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado, la norma trata las situaciones que dan lugar a una opinión modificada y cómo afectan a la estructura del informe de auditoría.

- **Opinión con salvedades.** Se origina al detectarse incorrecciones materiales no generalizadas (consideradas individualmente o de forma agregada) en la evidencia de auditoría suficiente y adecuada obtenida; o cuando no pudiéndose obtener evidencia de auditoría (limitación al alcance) el auditor considera que las posibles incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales pero no generalizadas en los estados financieros auditados.
- **Opinión desfavorable (o adversa).** Se origina cuando, con base en la evidencia de auditoría suficiente y adecuada obtenida, las incorrecciones detectadas son materiales y generalizadas en los estados financieros auditados.
- **Denegación (o abstención) de opinión.** Se origina por dos motivos:
  1. Al no poder obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (limitación al alcance) y el auditor considera que, en el caso de existir incorrecciones, sus efectos podrían ser materiales y generalizados en los estados financieros auditados.
  2. Cuando se obtenga evidencia adecuada y suficiente de la existencia de múltiples incertidumbres, y se desconoce los efectos de su posible interacción conjunta en los estados financieros auditados.

Las limitaciones al alcance pueden deberse a imposiciones de la sociedad auditada, a la naturaleza o momento de realización del trabajo de auditoría o a circunstancias ajenas a la sociedad auditada y al auditor. No obstante, la imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no supone, en principio, una limitación si es posible sustituirlo por otro alternativo que aporte evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Cuando la limitación la impone la sociedad auditada después de que el auditor haya aceptado el trabajo de auditoría, y como consecuencia de la misma tenga que emitirse una opinión con salvedades o denegada, el auditor debe solicitar a la dirección que elimine la limitación. Si no la elimina, deberá comunicárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos



participen en la dirección, y si es posible aplicará procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

En el caso de que no pueda obtener evidencia por la limitación o a través de procedimientos alternativos, el auditor debe proceder de la siguiente manera:

- Cuando los posibles efectos de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, pudieran ser materiales, pero no generalizados, emitirá una opinión con salvedades.
- Cuando los posibles efectos de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, pudieran ser materiales y generalizados, si es posible legalmente y factible, renunciará al trabajo de auditoría, comunicando previamente a los responsables del gobierno de la entidad cualquier otra salvedad detectada que hubiera supuesto la emisión de una opinión modificada.

Si la renuncia no es posible por imposiciones legales o reglamentarias, emitirá un informe con opinión denegada, y puede valorar incluir un párrafo sobre otras cuestiones en su informe explicando las razones por las que no ha renunciado al trabajo de auditoría.

Por otra parte, si el auditor renuncia puede estar obligado a comunicárselo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad, si así está previsto de manera legal, reglamentaria o profesional. En el caso español hay que remitirse a lo establecido por el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo tenor es el siguiente:

«2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.
- b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes

de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente».

Asimismo, hay que tener en cuenta que cuando se emite una opinión desfavorable o denegada, el informe de auditoría no puede incluir simultáneamente otra opinión favorable sobre una parte de los estados financieros auditados (un solo estado financiero, uno o más elementos, cuentas o partidas específicas...). Esto implica que desaparece la posibilidad de opinión parcial que recoge actualmente el punto 3.3.16 de la Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (BOE n.º 36, de 11 de febrero).

Para observar los cambios que la emisión de una opinión modificada produce en la estructura y contenido del informe de auditoría, debe tomarse como referencia la estructura y contenido del informe de auditoría sin opinión modificada o favorable regulado en la NIA-ES 700. Respecto de dicha estructura, la emisión de una opinión modificada implica la modificación de los apartados «Opinión», «Responsabilidad del auditor» y «Párrafo introductorio» (estos dos últimos solo cuando se deniega la opinión) y la incorporación de un nuevo apartado destinado a fundamentar la opinión modificada.

### a) Apartado «Fundamento de la opinión»

Comenzando con el apartado que contiene la justificación de la opinión modificada emitida, la norma dispone que el auditor debe incluir un apartado en el informe de auditoría inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión», en función de la opinión emitida.

Este apartado está situado inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión», en función de la opinión emitida, y contiene el párrafo o los párrafos de salvedades con las incorrecciones materiales que soportan la opinión modificada emitida. Las salvedades pueden ser debidas a:

- Incorrecciones cuantitativas (incluida información referida a esas incorrecciones): el párrafo incluirá una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea posible, en cuyo caso se debe indicar.
- Incorrecciones en la descripción de la información contenida en los estados financieros auditados: el párrafo incluirá una explicación de las razones por las que se entiende que la descripción no es correcta.
- Incorrecciones por omisión o falta de información obligatoria: el párrafo debe describir la naturaleza de la información omitida; y salvo que disposiciones legales o

reglamentarias lo prohíban, incluir la información omitida, siempre que sea posible y cuando haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha información omitida.

No obstante, no se incluirá dicha información cuando no haya sido preparada por la sociedad auditada, no esté disponible para el auditor por otro medio o, a juicio del auditor, sea muy extensa en relación con su informe.

- Imposibilidad de obtener evidencia adecuada y suficiente: el párrafo incluirá los motivos de dicha limitación.

Hay que destacar que el apartado de fundamento de la opinión, además de recoger las salvedades que soportan la opinión, cuando el auditor emita una opinión desfavorable o denegada, debe incluir cualquier otra salvedad detectada, que hubiera dado lugar a una opinión modificada.

## b) Apartado «Párrafo de la opinión»

La sección o apartado titulado «Opinión» que establece la NIA-ES 700 en el informe con opinión no modificada, pasa a titularse en función de la opinión modificada que se emita «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable» o «Denegación de opinión».

- a) En el caso de **opinión con salvedades**, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que, en su opinión, «... excepto por los efectos de los hechos descritos en el apartado "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros auditados:
  - Expresan la imagen fiel en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel).
  - Han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

Si la opinión con salvedades se debe a limitaciones derivadas de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, la frase anterior se matiza pasando de la certeza a los hipotéticos efectos de los hechos descritos en la salvedad con la siguiente frase: «excepto por los posibles efectos del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades los estados financieros auditados...».

- b) En el caso de **opinión desfavorable**, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que en su opinión, debido a la relevancia del hecho o hechos descritos en el apartado «Fundamento de la opinión desfavorable», los estados financieros auditados:

- No expresan la imagen fiel, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel).
  - No han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).
- c) En el caso de **opinión denegada** porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que como consecuencia de la importancia del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no ha podido obtener evidencia de auditoría para opinar.

Cuando se deniega la opinión, la estructura del informe debe incorporar las siguientes modificaciones en los apartados «Párrafo introductorio» y «Responsabilidad del auditor»:

- Párrafo introductorio: debe manifestar que el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros.
- Responsabilidad del auditor: se sustituye el contenido estándar que figura en el modelo de informe sin opinión modificada por el siguiente:

«Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una opinión de auditoría».

Cuando el auditor vaya a emitir una opinión modificada, debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad auditada las razones que justifican esa opinión y la redacción prevista de dichas circunstancias o motivos. Con ello se busca que el auditor pueda obtener información complementaria que pudiera aportar evidencia de auditoría suficiente y adecuada que mitigue o elimine las salvedades que soportarían inicialmente la opinión modificada, o bien le sirve para confirmar dichas salvedades.

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora cinco modelos de informe de auditoría, con diferentes tipos de opinión modificada adaptados a la normativa española.

5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

### 3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la regulación de la responsabilidad del auditor cuando, una vez realizado el trabajo de campo, concluye que debe emitir una opinión modificada sobre los estados financieros auditados.

En este sentido, la norma establece los siguientes tres tipos de opinión modificada:

- Opinión con salvedades.
- Opinión desfavorable (o adversa).
- Opinión denegada (o abstención).

La emisión de un tipo u otro de opinión modificada está en función de dos variables:

- Si el auditor ha detectado en los estados financieros auditados incorrecciones materiales o no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Si, en ambos casos, se producen o no de manera generalizada dichas incorrecciones.

El siguiente cuadro que figura en la norma resume de manera gráfica los tipos y causas de las diferentes opiniones modificadas:

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

La opinión modificada surge de la existencia o posible existencia de incorrecciones materiales, por ello la norma se remite al concepto de incorrección que recoge la NIA-ES 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría», que la define de la siguiente manera:

«Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales».

Por lo tanto, una incorrección material puede surgir en relación con:

- La adecuación o aplicación de las políticas contables seleccionadas.
- La adecuación o idoneidad de la información contenida en los estados financieros auditados.

### 3.2. OBJETIVO

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma fija como objetivo que la opinión modificada que emita el auditor se exprese con claridad, en consonancia con la evidencia que haya o no obtenido.

### 3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Generalizado:** término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
  - No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros.
  - En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros.

- En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- **Opinión modificada:** opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.

### 3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado, la norma trata las situaciones que dan lugar a una opinión modificada y cómo afectan a la estructura del informe de auditoría.

- **Opinión con salvedades.** Se origina al detectarse incorrecciones materiales no generalizadas (consideradas individualmente o de forma agregada) en la evidencia de auditoría suficiente y adecuada obtenida; o cuando no pudiéndose obtener evidencia de auditoría (limitación al alcance) el auditor considera que las posibles incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales pero no generalizadas en los estados financieros auditados.
- **Opinión desfavorable (o adversa).** Se origina cuando, con base en la evidencia de auditoría suficiente y adecuada obtenida, las incorrecciones detectadas son materiales y generalizadas en los estados financieros auditados.
- **Denegación (o abstención) de opinión.** Se origina por dos motivos:
  1. Al no poder obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (limitación al alcance) y el auditor considera que, en el caso de existir incorrecciones, sus efectos podrían ser materiales y generalizados en los estados financieros auditados.
  2. Cuando se obtenga evidencia adecuada y suficiente de la existencia de múltiples incertidumbres, y se desconoce los efectos de su posible interacción conjunta en los estados financieros auditados.

Las limitaciones al alcance pueden deberse a imposiciones de la sociedad auditada, a la naturaleza o momento de realización del trabajo de auditoría o a circunstancias ajenas a la sociedad auditada y al auditor. No obstante, la imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no supone, en principio, una limitación si es posible sustituirlo por otro alternativo que aporte evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Cuando la limitación la impone la sociedad auditada después de que el auditor haya aceptado el trabajo de auditoría, y como consecuencia de la misma tenga que emitirse una opinión con salvedades o denegada, el auditor debe solicitar a la dirección que elimine la limitación. Si no la elimina, deberá comunicárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos

participen en la dirección, y si es posible aplicará procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

En el caso de que no pueda obtener evidencia por la limitación o a través de procedimientos alternativos, el auditor debe proceder de la siguiente manera:

- Cuando los posibles efectos de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, pudieran ser materiales, pero no generalizados, emitirá una opinión con salvedades.
- Cuando los posibles efectos de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, pudieran ser materiales y generalizados, si es posible legalmente y factible, renunciará al trabajo de auditoría, comunicando previamente a los responsables del gobierno de la entidad cualquier otra salvedad detectada que hubiera supuesto la emisión de una opinión modificada.

Si la renuncia no es posible por imposiciones legales o reglamentarias, emitirá un informe con opinión denegada, y puede valorar incluir un párrafo sobre otras cuestiones en su informe explicando las razones por las que no ha renunciado al trabajo de auditoría.

Por otra parte, si el auditor renuncia puede estar obligado a comunicárselo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad, si así está previsto de manera legal, reglamentaria o profesional. En el caso español hay que remitirse a lo establecido por el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo tenor es el siguiente:

«2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.

b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes



de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente».

Asimismo, hay que tener en cuenta que cuando se emite una opinión desfavorable o denegada, el informe de auditoría no puede incluir simultáneamente otra opinión favorable sobre una parte de los estados financieros auditados (un solo estado financiero, uno o más elementos, cuentas o partidas específicas...). Esto implica que desaparece la posibilidad de opinión parcial que recoge actualmente el punto 3.3.16 de la Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (BOE n.º 36, de 11 de febrero).

Para observar los cambios que la emisión de una opinión modificada produce en la estructura y contenido del informe de auditoría, debe tomarse como referencia la estructura y contenido del informe de auditoría sin opinión modificada o favorable regulado en la NIA-ES 700. Respecto de dicha estructura, la emisión de una opinión modificada implica la modificación de los apartados «Opinión», «Responsabilidad del auditor» y «Párrafo introductorio» (estos dos últimos solo cuando se deniega la opinión) y la incorporación de un nuevo apartado destinado a fundamentar la opinión modificada.

### a) Apartado «Fundamento de la opinión»

Comenzando con el apartado que contiene la justificación de la opinión modificada emitida, la norma dispone que el auditor debe incluir un apartado en el informe de auditoría inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión», en función de la opinión emitida.

Este apartado está situado inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión», en función de la opinión emitida, y contiene el párrafo o los párrafos de salvedades con las incorrecciones materiales que soportan la opinión modificada emitida. Las salvedades pueden ser debidas a:

- Incorrecciones cuantitativas (incluida información referida a esas incorrecciones): el párrafo incluirá una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea posible, en cuyo caso se debe indicar.
- Incorrecciones en la descripción de la información contenida en los estados financieros auditados: el párrafo incluirá una explicación de las razones por las que se entiende que la descripción no es correcta.
- Incorrecciones por omisión o falta de información obligatoria: el párrafo debe describir la naturaleza de la información omitida; y salvo que disposiciones legales o

reglamentarias lo prohíban, incluir la información omitida, siempre que sea posible y cuando haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha información omitida.

No obstante, no se incluirá dicha información cuando no haya sido preparada por la sociedad auditada, no esté disponible para el auditor por otro medio o, a juicio del auditor, sea muy extensa en relación con su informe.

- Imposibilidad de obtener evidencia adecuada y suficiente: el párrafo incluirá los motivos de dicha limitación.

Hay que destacar que el apartado de fundamento de la opinión, además de recoger las salvedades que soportan la opinión, cuando el auditor emita una opinión desfavorable o denegada, debe incluir cualquier otra salvedad detectada, que hubiera dado lugar a una opinión modificada.

## b) Apartado «Párrafo de la opinión»

La sección o apartado titulado «Opinión» que establece la NIA-ES 700 en el informe con opinión no modificada, pasa a titularse en función de la opinión modificada que se emita «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable» o «Denegación de opinión».

- a) En el caso de **opinión con salvedades**, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que, en su opinión, «... excepto por los efectos de los hechos descritos en el apartado "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros auditados:
  - Expresan la imagen fiel en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel).
  - Han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

Si la opinión con salvedades se debe a limitaciones derivadas de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, la frase anterior se matiza pasando de la certeza a los hipotéticos efectos de los hechos descritos en la salvedad con la siguiente frase: «excepto por los posibles efectos del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades los estados financieros auditados...».

- b) En el caso de **opinión desfavorable**, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que en su opinión, debido a la relevancia del hecho o hechos descritos en el apartado «Fundamento de la opinión desfavorable», los estados financieros auditados:

- No expresan la imagen fiel, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel).
  - No han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).
- c) En el caso de **opinión denegada** porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que como consecuencia de la importancia del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no ha podido obtener evidencia de auditoría para opinar.

Cuando se deniega la opinión, la estructura del informe debe incorporar las siguientes modificaciones en los apartados «Párrafo introductorio» y «Responsabilidad del auditor»:

- Párrafo introductorio: debe manifestar que el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros.
- Responsabilidad del auditor: se sustituye el contenido estándar que figura en el modelo de informe sin opinión modificada por el siguiente:

«Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una opinión de auditoría».

Cuando el auditor vaya a emitir una opinión modificada, debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad auditada las razones que justifican esa opinión y la redacción prevista de dichas circunstancias o motivos. Con ello se busca que el auditor pueda obtener información complementaria que pudiera aportar evidencia de auditoría suficiente y adecuada que mitigue o elimine las salvedades que soportarían inicialmente la opinión modificada, o bien le sirve para confirmar dichas salvedades.

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora cinco modelos de informe de auditoría, con diferentes tipos de opinión modificada adaptados a la normativa española.