

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510

ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA

(NIA-ES 510)

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

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA.....	1
Fecha de entrada en vigor.....	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría.....	5-9
Conclusiones e informe de auditoría.....	10-13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría.....	A1-A7
Conclusiones e informe de auditoría.....	A8-A9
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 510, “Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA 710.¹ La NIA 300² incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

Fecha de entrada en vigor

2. *Apartado suprimido.*

Objetivo

3. Para la realización de un encargo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:
 - (a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
 - (b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Encargo de auditoría inicial: un encargo de auditoría en el que:
 - (i) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o
 - (ii) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
 - (b) Saldos de apertura: saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo las contingencias y los compromisos.
 - (c) Auditor predecesor: auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

A efectos de esta definición, deben entenderse como firma de auditoría las definiciones a que se refiere el artículo 2, apartados 3 y 4 del TRLAC.
--

¹ NIA 710, “Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos”.

² NIA 300, “Planificación de la auditoría de estados financieros”.

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

5. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref: Apartados A1-A2)
 - (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
 - (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
 - (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref: Apartados A3–A7)
 - (i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;
 - (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

El término “reexpresados” que figura en el apartado 6.a debe entenderse como “adaptados a efectos comparativos”, conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en su tercera parte, Normas de elaboración de las cuentas anuales, norma 5ª.1.

7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA 450³.

Congruencia de las políticas contables

8. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la

³ NIA 450, “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”, apartados 8 y 12.

modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315⁴.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura

10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705⁵. (Ref: Apartado A8)
11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705.

Congruencia de las políticas contables

12. El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705, si concluye que:
 - (a) las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
 - (b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

13. Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 705 y la NIA 710. (Ref: Apartado A9)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 6)

- A1. *Apartado suprimido.*
- A2. *Apartado suprimido.*

Saldos de apertura (Ref: Apartado 6(c))

- A3. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como:
 - Las políticas contables aplicadas por la entidad.
 - La naturaleza de los saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar y los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.

⁴ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

⁵ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

- La significatividad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
 - Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en ese caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada.
- A4. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, es posible que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura mediante la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor. Dicha revisión proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor.
- A5. Las comunicaciones del auditor actual con el auditor predecesor se regirán por los requerimientos de ética y profesionales aplicables.
- A6. En el caso de los activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro (pago) de los saldos a cobrar (a pagar) de apertura durante el periodo actual proporcionará alguna evidencia de auditoría sobre su existencia, sobre derechos y obligaciones, y sobre su integridad y valoración al inicio del periodo. Sin embargo, en el caso de las existencias, los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de cierre proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las existencias disponibles al inicio del periodo. En consecuencia, pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales, y uno o más de los siguientes procedimientos pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada:
- La observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con las cantidades de existencias de apertura.
 - La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con la valoración de las partidas de existencias iniciales.
 - La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con el beneficio bruto y el corte de operaciones.
- A7. En el caso de los activos y pasivos no corrientes, tales como el inmovilizado material, el inmovilizado financiero y las deudas a largo plazo, es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información subyacente a los saldos de apertura. En algunos casos, el auditor puede obtener alguna evidencia de auditoría en relación con los saldos de apertura mediante confirmaciones de terceros; por ejemplo, en el caso de deudas a largo plazo y de inversiones financieras. En otros casos, el auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura (Ref: Apartado 10)

- A8. La NIA 705 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden llevar al auditor a expresar una opinión modificada sobre los estados financieros, sobre el tipo de opinión que resulta adecuado según las circunstancias y sobre el contenido del informe de auditoría cuando el auditor expresa una opinión modificada. La incapacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura puede dar lugar a una de las siguientes opiniones modificadas en el informe de auditoría:
- (a) una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o
 - (b) *(suprimida)* .

La opción prevista en la letra b) de este apartado ha sido suprimida al no resultar de aplicación en España de conformidad con lo establecido en el artículo 3.1.b) del TRLAC, que exige al auditor expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto.

En el anexo se incluyen ejemplos de informes de auditoría.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

- A9. En algunas situaciones, una opinión modificada expresada por el auditor predecesor puede no ser relevante ni material con respecto a la opinión sobre los estados financieros del periodo actual. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando existió una limitación al alcance en el periodo anterior pero la cuestión que originó dicha limitación al alcance ha sido resuelta en el periodo actual.

Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

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

- La NIA, en su versión original, recoge en el anexo unos modelos de informe. Sin embargo, estos modelos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (R.D.L. 1/2011, de 1 de julio) y con su Reglamento de desarrollo (R.D. 1517/2011, de 31 de octubre), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en vigor en España.
- Asimismo, el ejemplo 2 no resulta de aplicación en España de conformidad con lo establecido en la normativa de auditoría de cuentas establecida en el TRLAC.
- En este sentido, se incluye adicionalmente el modelo de informe correspondiente al ejemplo 1 adaptado a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España en columna paralela a la de la NIA.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el modelo de informe de auditoría adaptado que se presenta a continuación, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte aplicable a la entidad auditada.

Ejemplo 1

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
<p>Las circunstancias a que se refiere el apartado A8(a) son, entre otras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias. • Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad¹. • La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente. • En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o reglamentarias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en 	<p>Las circunstancias a que se refiere el apartado A8(a) son, entre otras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias. • Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad¹. • La situación financiera al cierre del ejercicio no presenta incorrecciones. • La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España prohíbe al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación

relación con la situación financiera.	financiera.
<p>INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE</p> <p>[Destinatario correspondiente]</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente²]:</p>
<p>Informe sobre los estados financieros²</p> <p>Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.</p> <p><i>Responsabilidad de la dirección³ en relación con los estados financieros</i></p> <p>La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error⁴.</p> <p><i>Responsabilidad del auditor</i></p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.</p> <p>Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros,</p>	<p>Informe sobre las cuentas anuales³</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC,S.A. que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p><i>Responsabilidad de los administradores⁴ en relación con las cuentas anuales</i></p> <p>Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A. de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p><i>Responsabilidad del auditor</i></p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.</p> <p>Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del</p>

debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel⁵ por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad⁶. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, por lo que no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado de resultados y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignadas en el estado de flujos de efectivo.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Otras cuestiones

riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, por lo que no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio que se muestra en el estado de resultados y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación del estado de flujos de efectivo.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S. A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiero que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Otras cuestiones

Las cuentas anuales de la sociedad ABC, S. A. correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de

<p>Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre ellos el 31 de marzo de 20X1.</p>	<p>diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre ellas el 31 de marzo de 20X1.</p>
<p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor]</p>	<p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]</p>
<p>Notas:</p>	<p>Notas:</p>
<p>¹ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.</p>	<p>¹ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre las cuentas anuales.</p>
<p>² El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios.”</p>	<p>² De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>³ El subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios”.</p>
<p>⁴ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del ...”.</p>	<p>⁴ U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁵ En el caso de la nota 9, la redacción podrá ser la siguiente: “Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en</p>	

cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.”	
⁶ Nota suprimida	

Ejemplo 2: (suprimido por no resultar de aplicación en España)