

**OPINION MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR  
INDEPENDIENTE  
(NIA-ES 705)**

La NIA-ES 705 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA-ES 700, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.

**1.- Introducción**

La NIA-ES 705 recoge las circunstancias en las cuales el auditor debe expresar una opinión modificada. Dependiendo de la naturaleza del hecho que la origina y del juicio del auditor sobre sus efectos, la opinión puede ser: con salvedades, desfavorable (o adversa) y denegada (o abstención de opinión).

El tipo de opinión modificada que resulta adecuado dependerá de:

- (a) la naturaleza del hecho que la origina, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
- (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

**2.- Objetivo**

El auditor ha de expresar una opinión modificada sobre los estados financieros cuando:

- (a) Concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto **no están libres de incorrección** material; o
- (b) **No pueda obtener evidencia** de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material

**3.- Definiciones**

A los efectos de esta NIA-ES, la misma recoge el significado de los siguientes términos:

**a) Generalizado:** término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

**b) Opinión modificada:** opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.

#### 4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA hacen referencia a situaciones en las que se requiere una opinión modificada, su determinación, la estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada y la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

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

El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:

- (a) **concluya**, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
- (b) **no pueda obtener evidencia** de auditoría suficiente y adecuada **para concluir** que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

##### 4.2 Determinación del tipo de opinión modificada

###### *Opinión con salvedades*

El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

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

### *Opinión desfavorable (o adversa)*

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

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

El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor también denegará la opinión cuando en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

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

- El auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación y si la dirección rehúsa eliminarla el auditor comunicará el hecho a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

- Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada:

(a) y concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o

(b) si la conclusión del auditor es que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:

(i) renunciará a la auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten y ello es factible, comunicando a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada.; o

(ii) si no es factible la renuncia a la auditoría, el auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

En este apartado, la norma hace referencia en un cuadro aclaratorio a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC que establece los casos en los que el auditor puede renunciar a continuar con el contrato de auditoría.

#### *Otras consideraciones en relación con la opinión desfavorable o con la denegación de opinión*

Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (o adversa) o denegar la opinión (o abstenerse de opinar) **sobre los estados financieros en su conjunto**, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (o favorable) sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable.

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

#### *Párrafo de fundamento de la opinión modificada*

Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA-ES 700, incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación.

Este párrafo se situará inmediatamente antes del párrafo de opinión en el informe de auditoría, con el título “Fundamento de la opinión con salvedades”, “Fundamento de la opinión desfavorable” o “Fundamento de la denegación de opinión”, según corresponda.

4.3.1 Incorrecciones materiales que afectan a cantidades concretas: Si existe alguna incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, si no es posible cuantificarlo se ha de indicar tal circunstancia.

4.3.2 Errores en información descriptiva: Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

4.3.3 Errores por falta de información: Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:

- (a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
- (b) describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada la naturaleza de la información omitida; y

(c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida.

4.3.4 Falta de evidencia: Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de dicha imposibilidad.

4.3.5 Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (o adversa) o haya denegado la opinión (o se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

#### *Párrafo de de opinión*

Cuando el auditor exprese una opinión modificada, el párrafo de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable” o “Denegación de Opinión”, según corresponda.

#### Opinión con salvedades por incorrección material

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades:

(a) los estados financieros 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; o

(b) los estados financieros 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.

#### Opinión modificada por imposibilidad de obtener evidencia

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la frase: “excepto por los posibles efectos del hecho o hechos...”.

#### Opinión desfavorable o adversa

Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (o adversa), manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable:

(a) los estados financieros no expresan la imagen fiel (o no se presentan fielmente) de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o

(b) los estados financieros 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.

### Opinión denegada

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

(a) debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría; y, en consecuencia,

(b) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros.

### *Descripción de la responsabilidad del auditor*

#### En el caso de una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (o adversa)

Se corregirá la descripción de su responsabilidad para manifestar que considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para expresar una opinión modificada.

#### En el caso de una opinión con salvedades o una opinión denegada (o abstención de opinión)

Se modificará el párrafo introductorio del informe de auditoría para manifestar que *ha sido nombrado para auditar los estados financieros*. Y modificará también la descripción de la responsabilidad del auditor y la descripción del alcance de la auditoría para manifestar sólo lo 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.”*

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

Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción prevista de la modificación.

## 5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### 5.1 Tipos de opinión modificada (A1)

Naturaleza	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos en EEFF	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los EEFF 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)

### 5.2 Naturaleza de las incorrecciones materiales (A2 a A7)

La NIA-ES 700 exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450.

#### *Adecuación de las políticas contables seleccionadas*

Pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:

- (a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable; o
- (b) los estados financieros, incluidas las notas explicativas, no representen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

#### *Aplicación de las políticas contables seleccionadas*

Pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:

- (a) cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o
- (b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación),

#### *Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros.*

Pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:

- (a) no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
- (b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
- (c) los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la presentación fiel.

### **5.3 Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada**

La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:

- (a) circunstancias ajenas al control de la entidad;
- (b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o
- (c) limitaciones impuestas por la dirección.

La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.

Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.

Ejemplos de **circunstancias ajenas al control de la entidad** son los casos en los que los registros contables de la entidad han sido destruidos, o los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

Ejemplos de **circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo** del auditor son los casos en los que:

- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación (este ejemplo es aplicable sólo a cuentas anuales consolidadas).
- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

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

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

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

La viabilidad de renunciar al encargo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. En cualquier caso, a efectos de esta NIA-ES debe tenerse en cuenta lo indicado en el cuadro aclaratorio de esta norma, acerca de la renuncia de los encargos de acuerdo con el TRLAC.

En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el encargo (*véase comentario en el párrafo anterior*).

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

##### *Párrafo de fundamento de la opinión modificada*

La congruencia del informe de auditoría ayuda a facilitar al usuario la comprensión, y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales.

Una opinión desfavorable (o adversa) o la denegación (o abstención) de opinión relacionadas con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión no justifican la omisión de la descripción de otros hechos identificados que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichos otros hechos de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

##### *Párrafo de opinión*

La inclusión de este título de párrafo hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

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

La comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción prevista de la opinión modificada permite:

- (a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
- (b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y
- (c) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con el hecho o hechos que originan las modificaciones previstas.

### **5.7 Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada**

A continuación de la Guía de Aplicación se incluye un Anexo que completa la NIA-ES 705 con los siguientes Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada, recogiendo a doble columna el ejemplo de la NIA original y el ejemplo adaptado a la normativa española:

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (o adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (o 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.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (o 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.

*(Estos modelos también se incluyen, en su formato adaptado a la normativa española, en el documento técnico de la serie NIA-ES “Modelos de informes de auditoría adaptados a las NIA-ES” emitido).*

## **6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores**

Si bien la Resolución de 21 de diciembre de 2010, del ICAC, por la que se publicaba 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, ya introducía la mayor parte de las consideraciones de la NIA-ES 705, el

formato de los informes con las NIA-ES han sufrido un cambio significativo como ya se aprecia en la NIA-ES 700.

En relación con los informes con opinión modificada, cabe destacar la incorporación de subtítulos específicos relativos al “**fundamento de la opinión modificada**”:

- Fundamento de la opinión con salvedades
- Fundamento de la opinión desfavorable
- Fundamento de la denegación de opinión

Además, se introducen las siguientes precisiones en los diferentes modelos:

- En el informe de opinión con salvedades, el tercer párrafo del epígrafe “Responsabilidad del auditor” relativo a la evidencia obtenida añade “con salvedades” para hacer referencia al tipo de opinión emitida (tanto si se trata de salvedades por incumplimiento como si se trata de limitación al alcance);
- En el informe con opinión desfavorable, se añade “desfavorable” en dicho párrafo;
- En el informe de opinión denegada, el primer párrafo de alcance se inicia indicando “Hemos sido nombrados para auditar...” (en lugar de “Hemos auditado...”). Y los tres párrafos relativos a la responsabilidad del auditor se refunden en uno que indica “*Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en la realización de la auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.*”

Otra diferencia con las NTA anteriores es que de acuerdo con la NIA-ES 705 (párrafo 15) en el caso de emitir opinión desfavorable o denegar opinión sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada sobre un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable, mientras que en las NTA anteriores se permitía como caso excepcional en la auditoría de primer ejercicio la emisión de una opinión no modificada sobre balance y una opinión con salvedades o denegada sobre la cuenta de pérdidas y ganancias y los flujos de efectivo (*véase también el documento nº 19 relativo a la NIA-ES 510 (Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura)*)

## **7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 705**

Si bien con la publicación de las NTA sobre informes (Res. ICAC 21/12/2010), se adoptaron muchas de las cuestiones que se recogen en esta NIA-ES 705, no obstante, la NIA-ES 705, siguiendo la línea de la NIA-ES 700, recoge una nueva estructura y es obligatorio seguir su formato y terminología (se añaden títulos y secciones separadas) que habrá que adaptar a las circunstancias que concurren.

Por tanto, además de lo indicado para la NIA-ES 700, la NIA-ES 705 requiere que las salvedades se señalen en una sección separada del informe que, si bien se sitúa de mismo modo que con las NTA anteriores, esto es en párrafos intermedios (entre el de responsabilidad del auditor y el de la opinión), quedan identificadas por un título que indica, según el caso: “Fundamento de la opinión con salvedades”; “Fundamento de la opinión desfavorable”; “Fundamento de la denegación de opinión”.

Por último, el párrafo de opinión tendrá el título: “Opinión con salvedades”; “Opinión desfavorable”; “Denegación opinión”.

## **8.- Normativa de referencia**

Las NIA-ES relacionadas con esta norma son las siguientes:

La NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

La NIA-ES 210 - Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.

La NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, en relación a evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

La NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados financieros.

La NIA-ES 805. Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.