



CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORIA DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO (NIA-ES 805)

ACTUALIZADO SEGÚN NIA-ES 805 (R)

Mediante Resolución de 15 de octubre de 2013 del ICAC se publicaron las nuevas NTA, resultado de la adaptación de las NIA-ES para su aplicación en España (NIA-ES). La citada adaptación comprendía la serie de normas de la 200 a 700 referidas a la auditoría de estados financieros, pero no incluía la NIA 805 que trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

Con posterioridad a la publicación de la mencionada resolución, se publicó mediante Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Norma Técnica de Auditoría sobre “**Auditoría de un solo estado financiero**”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805, “Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero”, para su aplicación en España (**NIA-ES-ES 805**); que trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero.

En la adaptación de la NIA 805 a nuestro marco normativo se suprimieron las referencias a los trabajos de revisión de “elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero” al no reunir dichos trabajos las condiciones exigidas por en el artículo 2.2 del Reglamento de la la Ley de Auditoría de cuentas para alcanzar la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas.

La norma prevé que, si sobre el conjunto completo de los estados financieros se ha emitido una opinión adversa o denegada sobre el estado financiero que forma parte de tal conjunto, no se podrá expresar una opinión no modificada aunque se publique por separado el mismo.

1.- Introducción

Las NIA-ES de las series 200 a 700 resultan de aplicación a la auditoría de estados financieros, pero deben adaptarse a las circunstancias cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, como un solo estado financiero.

Esta NIA-ES no resulta de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo sobre la información financiera de un componente, que deberá aplicar, sin embargo, la NIA-ES 600.

2.- Objetivo

El objetivo del auditor, al aplicar las NIA-ES en la auditoría de un solo estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:

- (a) la aceptación del encargo;
- (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y
- (c) la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero.

3.- Definiciones

A los efectos de esta norma, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) “Normas Internacionales de Información Financiera” se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board); y
- (b) Un solo estado financiero comprende la correspondiente información a revelar

4.- Requerimientos

4.1 Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA

La NIA-ES 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA-ES aplicables a la auditoría. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, dicho requerimiento es de aplicación independientemente de si el auditor también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad.

Si el auditor no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, el auditor determinará si la auditoría de un solo estado financiero de dichos estados financieros es factible, de conformidad con las NIA-ES.

Aceptabilidad del marco de información financiera

La NIA-ES 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros.

En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, el auditor debe determinar si la aplicación del marco de información financiera tiene como resultado una presentación que revele información adecuada que permita a los usuarios a los que se destina el informe:

- 1º. Entender la información que proporciona el estado financiero; y

2º. Determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el mencionado estado financiero.

A los efectos de interpretar este requerimiento, el marco normativo de información financiera aplicable en España se encuentra definido en el artículo 3.1 de la LAC; y habrá de tener en cuenta, adicionalmente, la definición de otros estados financieros o documentos contables incluida en la LAC y en su Reglamento de desarrollo.

Forma de la opinión

La NIA-ES 210 requiere que los términos del encargo de auditoría acordados incluyan la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor. En el caso de una auditoría de un solo estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias, y teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 4.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

4.2 Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

Las NIA-ES están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros; por tanto, cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. En la planificación y realización de la auditoría de un solo estado financiero, el auditor realizará esta adaptación.

4.3 Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA-ES 700 (R).

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero

Si el auditor acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor expresará una opinión por separado para cada encargo.

Un solo estado financiero auditado puede hacerse público a la vez que el conjunto completo de estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero no lo distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos a continuación, el auditor también diferenciará la opinión sobre un solo estado financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

Consideraciones de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente

Si el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros incluye una opinión modificada, o un párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones, o una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, comunicación de las cuestiones clave de la auditoría (o de los aspectos más relevantes de la auditoría), o una declaración que describe una incorrección material sobre la otra información, el auditor determinará el efecto que estas cuestiones puedan tener sobre el informe de auditoría de un solo estado financiero.

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable o denegar la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, la NIA-ES 705 (R) no le permite la inclusión en el mismo informe de auditoría de una opinión no modificada sobre un solo estado financiero que forme parte de dichos estados financieros. Esto se debe a que una opinión no modificada sería contradictoria con la opinión desfavorable o con la denegación de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto.

Asimismo, el auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo del estado financiero si hubiese expresado una opinión desfavorable o denegado la opinión sobre esos estados financieros en su conjunto, incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de la opinión; ya que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Alcance de esta NIA (A1 a A4)

Las NIA-ES están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, tal como un solo estado financiero, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. Esta NIA-ES sirve de ayuda a este respecto.

5.2 Consideraciones para la aceptación del encargo (A5 a A9)

La NIA-ES 200 requiere al auditor que en relación con los encargos de auditoría de estados financieros cumpla con:

1º. Los **requerimientos de ética aplicables**, incluidos los relativos a la independencia, y

2º. **Todas las NIA-ES aplicables a la auditoría**, que se encuentren en vigor en el momento de su realización y que resulten de aplicación por concurrir las circunstancias contempladas en las mismas.

El cumplimiento de este segundo requerimiento puede que no sea factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, dado que no tendrá el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno que tiene un auditor que también audita el conjunto completo. En estos casos, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables y considerar la viabilidad del encargo y, en su caso, discutir con la dirección la posibilidad de llevar a cabo otro tipo de encargo.

5.3 Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (A10 a A15)

La aplicabilidad de cada una de las NIA-ES requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA-ES, tales como la NIA-ES 240, la NIA-ES 550 y la NIA-ES 570 (R).

Cuando las NIA-ES se apliquen a la auditoría de un solo estado financiero, **han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran**. Por ejemplo, las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de estados financieros se sustituyen por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero, de conformidad con el marco de información financiera aplicable

Cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor puede utilizar para la auditoría del estado financiero, la evidencia de auditoría obtenida en la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. No obstante, las NIA-ES requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría del estado financiero para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre el estado financiero

Cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero, es posible que el auditor no pueda considerar, de manera aislada, el estado financiero. En consecuencia, el auditor, para alcanzar el objetivo de la auditoría, puede necesitar aplicar procedimientos en relación con los elementos interrelacionados.

La **importancia relativa** determinada para un solo estado financiero puede ser inferior a la importancia relativa determinada para el conjunto completo de estados financieros de la entidad.

Esto afectará a:

- a) la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría; así como
- b) a la evaluación de las incorrecciones no corregidas.

5.4 Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (A16 a A28)

En aplicación de la NIA-ES 700 (R), en la auditoría de un solo estado financiero, es necesario que el auditor evalúe si la información que proporciona dicho estado financiero, incluidas las notas

explicativas y teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, permite a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información contenida en el estado financiero, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero.

En el Anexo 2 de esta norma se recoge, a dos columnas, un ejemplo de informe de auditoría según NIA sobre un solo estado financiero, en este caso sobre un balance. En la primera columna: *preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel)* y en la segunda columna, **según normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España, sobre un balance formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 3.1 de la LAC y 2.2 del RAC**. Este ejemplo se incluye en el documento elaborado por la Corporación “Ejemplos de informe de auditoría según las nuevas NIA-ES (R)” que se encuentra disponible en la página web del REA+REGA.

La NIA en su versión original recoge dos ejemplos adicionales referidos a un solo estado financiero, y a un elemento de un estado financiero, preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos que no han sido incorporados a la NIA-ES, al no estar regulado este marco en nuestra normativa; así mismo se ha excluido de la norma las referencias a trabajos de verificación sobre elementos, cuentas o partidas específicas.

Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero (véanse ejemplos de los anexos de las NIA-ES 700 (R), 705 (R), 570 (R), 720 (R) y 706 (R)).

Aplicación de la NIA-ES 700 (R) cuando se informa sobre un solo estado financiero

El auditor ha de aplicar los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA, adaptados según las circunstancias.

Empresa en funcionamiento y Cuestiones clave de la auditoría (NIA-ES 570 (R) y NIA-ES 701)

En el informe sobre un solo estado financiero se incluirá la descripción de las responsabilidades de la dirección con relación a la Empresa en funcionamiento y se comunicarán las cuestiones clave de la auditoría cuando ello sea requerido por disposiciones legales o reglamentarias o el auditor decide, por algún otro motivo comunicarlas.

Otra información (NIA-ES 720 (R))

Cuando la entidad tiene previsto emitir algún informe acompañando a un solo estado financiero con información acerca de cuestiones que se presentan en dicho estado, se considerarán los requerimientos de la NIA-ES 720 (R).

Informe sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad y sobre un solo estado financiero

Considerar si una cuestión incluida en el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros es relevante en el contexto de un encargo para informar sobre un solo estado financiero conlleva la aplicación de juicio profesional. Entre los factores relevantes a considerar están:

- a) la naturaleza de la cuestión o cuestiones y el grado en que se relacionan con lo que se incluye en el estado financiero;
- b) la generalización de la cuestión;
- c) la naturaleza y extensión de las diferencias entre los marcos de información financiera aplicables;
- d) la extensión de la diferencia entre el periodo cubierto por el conjunto completo de estados financieros en comparación con el del estado financiero; y
- e) el tiempo transcurrido desde la fecha del informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

Asimismo, las cuestiones clave de la auditoría que se comunican en el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros puede tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

Incluso cuando determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad no estén relacionadas con el estado financiero, el auditor puede considerar adecuado referirse a dicha cuestión o cuestiones en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre el estado financiero, porque considere que es relevante para que los usuarios entiendan el estado financiero, o el correspondiente informe de auditoría (véase la NIA-ES 706 (R))

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

Hasta la adopción de las NIA-ES no existía una Norma Técnica similar y la referencia, en su caso, a algo parecido la podíamos encontrar en la Norma Técnica de auditoría sobre Informe Especial sobre reservas para una ampliación de capital en la que se trata sobre una auditoría de balance.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 805 (R)

En el caso de la auditoría de un solo estado financiero los citados requerimientos son de aplicación independientemente de que el auditor también haya sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad.

Si el auditor no hubiese sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, debería determinar si de conformidad con las NIA-ES resulta factible realizar la auditoría de un solo estado financiero.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente.

NIA-ES 210. Acuerdo de los términos de encargo de auditoría.

NIA-ES 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

NIA-ES 550. Relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría.

NIA-ES 570 (R). Utilización de la dirección de hipótesis de empresa en funcionamiento.

NIA-ES 600. Consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo.

NIA-ES 700 (R). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

NIA-ES 705 (R). Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.

NIA-ES 706 (R). Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.

**CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Auditores del CGE**