

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

En la 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 ha comprendido la serie de normas de la 200 a 700 referidas a la auditoría de estados financieros, pero no se incluyó 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 las NIA-ES de la serie 200 a 700, se ha publicado 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 805**); que trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero.

Sin embargo, en la adaptación de la NIA 805 a nuestro marco normativo se han suprimido 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 en el artículo 2.2 del Reglamento de 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.

Además, ha de tenerse en cuenta que esta Norma no invalida los requerimientos de las demás NIA-ES, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

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 efectos de esta NIA-ES, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) “Normas Internacionales de Información Financiera” se refieren 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 las correspondientes notas explicativas. Las notas explicativas, normalmente, incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información relevante para el estado financiero.

4.- Requerimientos

4.1 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.

4.2 Determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera

La NIA-ES 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido 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 estado financiero.

4.3 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.

4.4 Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

La NIA-ES 200 establece que las NIA-ES están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA-ES 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.

4.5 Consideraciones relativas a la formación de la opinión y a los informes

Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA-ES 700, adaptados, según corresponda, a las circunstancias del encargo.

4.6 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 el segundo párrafo del apartado 4.7, 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.

4.7 Opinión modificada, párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad

Si la opinión del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad es una opinión modificada, o si dicho informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones, el auditor determinará el efecto que eso pueda tener sobre el informe de auditoría de un solo estado financiero.

El auditor expresará una opinión modificada en su informe de auditoría sobre un solo estado financiero o incluirá un párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones, según corresponda, cuando lo considere adecuado-, y determinará el efecto que pueda tener en este informe el hecho de que el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad incluya una opinión modificada, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones.

Si el auditor concluyese 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 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.

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.

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.

Este 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 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 A14)

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.

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,
- b) a la evaluación de las incorrecciones no corregidas.

5.4 Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (A15 a A16)

En aplicación de la NIA-ES 700, en el caso de una auditoría de un solo estado financiero, es necesario que el auditor evalúe si la información que proporciona este 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 NIA-ES se recoge, a dos columnas, un ejemplo de informe de auditoría según NIA sobre un solo estado financiero, *preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel)* y un ejemplo de informe, **según normativa reguladora de la auditoría en España**, *sobre un balance formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 2,1j.1 del TRLAC y 2.2 del RAC.*

La NIA en su versión original recoge dos ejemplos adicionales referidos a un solo estado financiero, y a un elemento, cuenta o partida específicos, 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 como haberse excluido de la norma las referencias a trabajos de verificación sobre elementos, cuentas o partidas específicas.

5.5 Opinión modificada, párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad (A17)

Incluso cuando la opinión modificada sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el párrafo de énfasis o el párrafo sobre otras cuestiones no estén relacionados con el estado financiero, el auditor puede considerar adecuado referirse a dicha opinión modificada, 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)

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

Hasta ahora no existía una Norma Técnica similar y la referencia, en su caso, a algo parecido la podríamos 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.

Esta Norma no invalida los requerimientos de las demás NIA-ES, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 805

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. Utilización de la dirección de hipótesis de empresa en funcionamiento.

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

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

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

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

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