

GPF-OCEX 1805: Preparación de informes de auditoría financiera. Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero (NIA 805)

Referencia: ISSAI-ES 200 (párrafos 165 a 170), ISSAI 1805 y NIA 805

*Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 18/11/2015
Aprobado por el Consell de la Sindicatura el 14/12/2015 (actualizado por el GTS el 30/5/2017)*

I	Introducción
II	Consideraciones generales
III	Definiciones
IV	Consideraciones para la aceptación del encargo
V	Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría
VI	Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe
VII	Consideraciones cuando se emiten informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de dichos estados financieros
VIII	Modelos de informes
	Anexo

I Introducción

1. Entre las actuaciones cubiertas por la ISSAI-ES 200, se encuentran las fiscalización de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, respecto de las que con carácter general establece que:

“24. Los principios de la ISSAI-ES 200 también son aplicables a auditorías de entidades del sector público que preparan información financiera, incluyendo estados financieros individuales o elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, para otros usuarios (como organismos rectores, el legislativo u órganos de regulación y supervisión). Dicha información puede estar sujeta a la actuación fiscalizadora de las ICEX.

Los auditores también pueden estar obligados a auditar un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero -como proyectos financiados por el gobierno- aunque ello no conlleve el compromiso de auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad en cuestión.

25. *También puede ser de utilidad a las ICEX considerar los requerimientos y orientación contenida en la ISSAI 1805, al desarrollar o adaptar normas basadas en los principios de la ISSAI-ES 200. La ISSAI 1805 aborda consideraciones especiales para la aplicación de los requerimientos de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero preparados de conformidad con un marco de fines generales o de fines específicos.”*
2. Esta Guía práctica proporciona orientaciones sobre las auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, e incorpora todos los requisitos establecidos en la ISSAI-ES 200 y en la NIA 805.
3. De acuerdo con su mandato legal las ICEX realizan de forma habitual, entre otras, auditorías de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, aspectos que son contemplados en la NIA 805.

Sin embargo el ICAC en la adaptación de dicha norma ha eliminado las consideraciones sobre esos aspectos y ha aprobado la NIA-ES 805 sobre “Auditoría de un solo estado financiero”, ya que la Ley de Auditoría de Cuentas aplicable al sector privado no contempla la posibilidad de realizar auditorías de un elemento,

cuenta o partida específicos de un estado financiero. Por esta razón en la elaboración de esta Guía práctica se ha tenido en consideración también la NIA 805 original.

4. Habitualmente los objetivos de una auditoría financiera del sector público son más amplios que una simple expresión de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (ISSAI-ES 200; P135)

El mandato legal de fiscalización o la solicitud del órgano legislativo correspondiente pueden incluir objetivos adicionales de igual importancia a la opinión sobre los estados financieros. Estos objetivos adicionales pueden incluir actuaciones de fiscalización e información relativas a, por ejemplo, cualquier investigación sobre el incumplimiento de la normativa.

Sin embargo, incluso donde no se han establecido objetivos adicionales, pueden existir expectativas públicas generales que exigen informar acerca del incumplimiento de la normativa o en relación con la eficacia de los controles internos.

Así pues, los auditores del sector público han de tomar en consideración estas expectativas y mantenerse atentos a cualquier extremo que pueda dar lugar a falta de conformidad con las normas o de eficacia del control interno al ejecutar auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

II Consideraciones generales

5. Las ISSAI-ES/NIA-ES son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, como cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. (NIA805; P1 y A3).
6. Algunos ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero: (NIA805; Anexo 1).
- Cuentas a cobrar, corrección valorativa para cuentas a cobrar, existencias, el valor registrado de activos intangibles identificados, incluidas las correspondientes notas explicativas.
 - Un documento contable de los activos gestionados externamente y de los ingresos de un fondo de pensiones privado, incluidas las correspondientes notas explicativas.
 - Un documento contable de pagos relacionados con un inmovilizado en arrendamiento, incluyendo las correspondientes notas explicativas.
 - Un capítulo del presupuesto de ingresos o de gastos.
 - La ejecución presupuestaria de un programa o grupo de programas.
 - El endeudamiento.
7. El objetivo del auditor, al aplicar las ISSAI-ES/NIA-ES en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a: (NIA805; P5).
- (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 o sobre el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

III Definiciones

8. A efectos de esta norma, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: *(NIA805; P6)*

- (a) “Elemento de un estado financiero” o “elemento” significa un elemento, cuenta o partida de un estado financiero o presupuestario.
- (b) Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero comprenden las correspondientes notas explicativas. Las notas explicativas, normalmente, incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información relevante para el estado financiero o para el elemento.
- (c) El término “estados financieros” se refiere a una “presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable. *(NIA805; A2)*.

Los estados financieros o cuentas anuales en una entidad pública están formados, de acuerdo con el PGCP, por:

- el balance
 - la cuenta del resultado económico-patrimonial,
 - el estado de cambios en el patrimonio neto,
 - el estado de flujos de efectivo,
 - el estado de liquidación del presupuesto y
 - la memoria
- (d) El término “información financiera histórica” se refiere a información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores. *(NIA805; A1)*.

IV Consideraciones para la aceptación del encargo

9. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, el auditor debe determinar primero si la auditoría es factible.

Los principios fundamentales son aplicables a auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, sin importar que el auditor también deba auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad.

Si el auditor no audita el conjunto completo de estados financieros, entonces deberá determinar si la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero es conforme con los principios fundamentales establecidos en las ISSAI-ES. *(ISSAI-ES 200; P165) (NIA805; P7)*.

10. El auditor también debe determinar si la aplicación del marco de información financiera dará como resultado una presentación que proporcione una exposición adecuada de la información que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero o el elemento del mismo, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre dicha información. *(ISSAI-ES 200; P166) (NIA805; P8)*.

11. Las ISSAI-ES requieren que el auditor cumpla:

- (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y
- (b) todas las ISSAI-ES/NIA-ES aplicables a la auditoría, salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de alguna de ellas o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una

condición y ésta no concurra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una ISSAI-ES/NIA-ES mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. (NIA805; A5)

12. El cumplimiento de los requerimientos de las ISSAI-ES/NIA-ES aplicables a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no tenga el encargo de auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad.

En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables.

En el caso de una auditoría de un elemento específico de un estado financiero, algunas NIA-ES requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado con respecto al elemento que se audita. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA-ES 570 sean aplicables a las circunstancias de la auditoría de un documento contable de cuentas a cobrar, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere.

Si el auditor concluye que es posible que no sea factible la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, aplicando todas las ISSAI-ES/NIA-ES requeridas, debe plantear al órgano de gobierno de la ICEX la limitación de determinados procedimientos (que deberán señalarse en el informe) o la viabilidad y oportunidad de modificar el tipo y/o alcance de la auditoría a realizar. (NIA805; A6) (ISSAI 1805, P3).

V Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

13. En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor adaptará todas las ISSAI-ES/NIA-ES aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre el estado financiero o sobre el elemento. (NIA805; P10 y A12).

14. En principio, son de aplicación las ISSAI-ES/NIA-ES, tales como la MFSC-1240/NIA-ES 240, la NIA-ES 550 y la NIA-ES 570. Esto se debe a que el elemento podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación de la hipótesis de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable. (NIA805; A10).

Las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de estados financieros se sustituirán por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero o del elemento, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (NIA805; A11).

15. Los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros, y muchos de los elementos de dichos estados financieros, incluidas las notas explicativas, están interrelacionados. Cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, es posible que el auditor no pueda considerar, de manera aislada, el estado financiero o el elemento. En consecuencia, el auditor, para alcanzar el objetivo de la auditoría, puede necesitar aplicar procedimientos en relación con los elementos interrelacionados. (NIA805; A13).

Por ejemplo, la auditoría de los gastos por compras requiere ejecutar procedimientos de auditoría relacionados con los saldos de proveedores relacionados.

16. Asimismo, la importancia relativa determinada para un solo estado financiero o para un elemento específico de un estado financiero puede ser inferior a la importancia relativa determinada para el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Esto afectará a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría, así como a la evaluación de las incorrecciones no corregidas. (NIA805; A14).

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

17. **El auditor debe considerar si la forma esperada de opinión es adecuada teniendo en cuentas las circunstancias del trabajo y deberá adaptar su informe si fuese necesario.** (ISSAI-ES 200; P167) (NIA805; P9).
18. Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la **GPF-OCEX 1730 Guía práctica para la preparación de Informes de auditoría sobre los estados financieros**, adaptados, según corresponda, a las circunstancias del encargo. (NIA805; P11).
19. Además de informar sobre si el estado financiero individual o el elemento concreto de un estado financiero han sido elaborados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, el informe del auditor puede reflejar una obligación adicional de información. En tal caso, el auditor describirá las exigencias de la legislación o del mandato de auditoría correspondientes. (ISSAI 1805; P8).
20. La GPF-OCEX 1730 requiere que el auditor, al formarse una opinión, evalúe si los estados financieros proporcionan la información adecuada para permitir a los usuarios a quienes se destina el informe, entender el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en los estados financieros. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, es importante que el estado financiero o que el elemento, incluidas las notas explicativas, teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, revelen la información que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información contenida en el estado financiero o en el elemento, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero o en el elemento. (NIA805; A15).

VII Consideraciones cuando se emiten informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de dichos estados financieros

21. Si el auditor debe emitir un informe sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, y además al mismo tiempo audita el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor deberá emitir una opinión separada para cada trabajo. (ISSAI-ES 200; P168) (NIA805; P12).
22. Si la opinión contenida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad se modifica, o si el informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor deberá determinar el efecto que pudiera tener en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

Cuando se considere adecuado¹, el auditor deberá modificar la opinión o incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. (ISSAI-ES 200; P169) (NIA805; P14).

23. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable² o abstenerse de dar una opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor no podrá emitir, en el mismo informe³, una opinión no modificada o sin salvedades sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Ello se justifica en que una opinión sin modificaciones o sin salvedades estaría en contradicción con la opinión adversa o la abstención de opinión de los estados financieros en su conjunto. (ISSAI-ES 200; P170), (NIA805; P15).

¹ Porque considere que está relacionado y es relevante para que los usuarios entiendan el estado financiero, el elemento auditado o el correspondiente informe de auditoría. (NIA805; A17) (ISSAI 1805; P9).

² En la ISSAI-ES 200 original hay una errata en el párrafo 170 y pone “opinión con salvedades” pero debe poner “opinión desfavorable”.

³ Ver NIA-ES 705, apartado 15.

24. 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, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento específico que está incluido en dichos estados financieros, el auditor considera, sin embargo, que resulta apropiado expresar una opinión no modificada sobre dicho elemento, sólo lo hará si: (NIA805; P16).
- (a) las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben;
 - (b) la opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión; y
 - (c) el elemento específico no constituye una parte importante del conjunto completo de estados financieros de la entidad.
25. El auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así 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 opinión. Esto se debe a que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros. (NIA805; P17).

XI Modelos de informes

26. En el anexo se ofrecen ejemplos ilustrativos aplicables en las auditorías de los OCEX.

Anexo

Para su utilización en la Sindicatura de Comptes deben consultarse los modelos incluidos en MFSC 1731. (30/5/2017)