

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFL016729

**RESOLUCIÓN de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores.**

(BOE de 3 de abril de 2014)

En el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas puede darse el caso de que el auditor encargado de su realización deba relacionarse con otros auditores por diferentes motivos: porque sea necesario para el auditor utilizar el trabajo de otros auditores, al realizar éstos trabajos de auditoría sobre las cuentas de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales está auditando; porque se produzca un cambio de auditores; porque el trabajo de auditoría se realice conjuntamente por varios auditores o porque se requiera la colaboración de otro auditor en determinadas partes de su trabajo.

Por tal motivo, mediante la Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores», en la que se contemplaba la actuación a seguir por los auditores en los supuestos indicados anteriormente.

Por Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se han publicado las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (en adelante, NIA-ES), con el objeto de converger con la práctica internacional. A estos efectos, por normas internacionales de auditoría (NIA, en adelante) se entienden, de acuerdo con la definición dada en el artículo 2.11 de la citada Directiva, las emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).

De conformidad con lo establecido en esa Resolución, las nuevas NIA-ES vendrán a sustituir a las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) actualmente existentes, salvo aquellas NTA o aspectos de éstas que traten cuestiones no reguladas o contempladas en las citadas NIA-ES y siempre y cuando no sean contrarios al tratamiento contenido en éstas.

En este sentido, y formando parte de dicho cuerpo normativo figura la NIA-ES 600, «consideraciones especiales- auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)», adaptada para su aplicación en España, que regula las relaciones entre auditores que se ponen de manifiesto en encargos sobre estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) y contempla además la posibilidad de utilizar lo dispuesto en esta Norma, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, en los casos en los que un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo. Por tanto, los supuestos previstos en la Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores» actualmente vigente, referidos a auditoría de cuentas anuales cuando se utiliza el trabajo de otro auditor o cuando se solicita la colaboración de otro auditor, ya se van a encontrar tratados en las NIA-ES en general, y en la NIA 600 en particular, sin que resulte necesaria la existencia de una norma específica nacional a este respecto, que se diferencie de lo establecido en las NIA-ES, por lo que estos epígrafes ya no se incorporarán en la nueva Norma Técnica.

Sin embargo, el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, en su normativa de desarrollo contempla situaciones adicionales en las que se producen también relaciones entre auditores que no se encontrarían contempladas de forma expresa en el marco de auditoría que supone las NIA-ES adaptadas. En particular, el artículo 25.2.f) establece, en los casos de sustitución de auditor, que el auditor predecesor debe permitir el acceso a sus papeles de trabajo al auditor sucesor, sin que sea necesaria una autorización expresa de la entidad auditada. En estos casos, interesa precisar también las relaciones entre ambos auditores durante la aceptación del encargo por parte del auditor sucesor con el fin de completar lo dispuesto a este respecto en las NIA-ES. Asimismo, el artículo 264.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, prevé que la junta general de la sociedad pueda designar una o varias personas físicas o jurídicas para realizar la auditoría de las cuentas anuales de la sociedad, quienes actuarán conjuntamente; y en este sentido, el artículo 3.1.e) prevé tal posibilidad, que la auditoría sea realizada por más de un auditor, siendo el artículo 9 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas la normativa marco que contempla la actuación conjunta de auditores.

Por tanto, resulta necesario elaborar una nueva Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores», en sustitución de la anterior, que siga contemplando las relaciones entre auditores en los supuestos en que se producen un cambio de auditores y cuando el trabajo de auditoría se realiza conjuntamente por dos o más auditores, que complemente el contenido previsto en las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas presentaron ante este Instituto una nueva Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6.4 del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011.

Por Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida al trámite de información pública el texto de la citada Norma Técnica, publicándose en el Boletín de dicho Instituto (número 95) y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 13 de noviembre de 2013, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado durante el plazo de sometimiento a información pública previsto legalmente.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, dispone lo siguiente:

**Primero. Publicación.**

Se acuerda la publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores» en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

**Segundo. Fecha de entrada en vigor.**

La nueva Norma Técnica de Auditoría será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, y formulados o elaborados con posterioridad a 1 de abril de 2014. En todo caso, esta nueva Norma Técnica de Auditoría será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

**Tercero. Disposición derogatoria.**

A partir del momento en que resulte de aplicación obligatoria esta nueva Norma Técnica de Auditoría quedará derogada la Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores» publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de junio de 2011.

Madrid, 20 de marzo de 2014. La Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ana María Martínez-Pina García.



**Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica 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).**

Por Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se han publicado las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), con el objeto de converger con la práctica internacional. A estos efectos, por normas internacionales de auditoría (NIA, en adelante) se entienden, de acuerdo con la definición dada en el artículo 2.11 de la citada Directiva, las emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).

La citada adaptación de las NIA ha comprendido la serie de normas de la 200 a 700, que se refieren a la auditoría de “estados financieros”, entendiéndose como tales, con carácter general, las cuentas anuales, las cuentas consolidadas o estados financieros intermedios; si bien, dicha definición también es aplicable a un solo estado financiero integrante de los anteriores, con sus notas explicativas. Sin embargo, en la citada adaptación de las NIA no se incluyó la NIA 805, “consideraciones especiales- auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero”, 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.

A este respecto, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en el que se prevén dos modalidades de la actividad de auditoría de cuentas: “auditoría de cuentas anuales” y “auditoría de otros estados financieros o documentos contables”. Y a efectos de esta segunda modalidad de auditoría de cuentas, el artículo 2.2 del citado Reglamento define qué se entiende por “otros estados financieros o documentos contables”, estableciendo determinadas condiciones que deben reunir éstos para alcanzar tal consideración y poder enmarcarse en dicha modalidad de auditoría de cuentas.

Asimismo, en la sección 3<sup>a</sup> del capítulo I del Reglamento, artículos 10 a 12, se define esta modalidad de auditoría de cuentas, sobre otros estados financieros o documentos contables, y se regulan determinados aspectos y criterios de aplicación en la realización de este tipo de

trabajos de auditoría: será de aplicación subsidiaria a esta modalidad de auditoría lo previsto en el propio Reglamento para los trabajos de auditoría de cuentas anuales con la correspondiente adaptación y en lo no regulado expresamente a este respecto, el contenido mínimo del informe de auditoría y la forma de opinión técnica a emitir, que dependerá del marco normativo de información financiera aplicable en cada caso.

Por tanto, en la adaptación de esta NIA 805 a nuestro marco normativo que ahora se aborda, se hace necesario tener en cuenta lo establecido en el Reglamento citado para obtener una adecuada interpretación y aplicación práctica de lo dispuesto en dicha Norma a los trabajos de auditoría correspondientes a esta modalidad de auditoría de cuentas, siempre que cumplan con los requisitos contemplados en el artículo 2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. En este sentido, hay que advertir de que en la NIA 805 se contemplan en su ámbito de aplicación trabajos sobre verificación de “un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero”, los cuales no reúnen las condiciones exigidas en el artículo 2.2 del texto reglamentario para alcanzar la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas, de la modalidad referida a “Auditoría de otros estados financieros o documentos contables”. En consecuencia, quedan excluidos del ámbito de esta norma adaptada los trabajos de revisión de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero. Por ello, se han suprimido del texto original de la NIA 805 las referencias correspondientes a estas exclusiones, no figurando en el texto adaptado las menciones a dichos “elementos, cuentas o partidas específicas” y sin que se advierta en todos los casos de estas supresiones para facilitar así su mejor lectura y comprensión del texto presentado, a diferencia de la metodología seguida en el proceso de adaptación del conjunto de las NIA, correspondientes a la auditoría de estados financieros o cuentas anuales, en los que se advierte de cada una de las supresiones realizadas.

Por otra parte, al igual que las NIA adaptadas (NIA-ES) tienen la naturaleza de Normas Técnicas de Auditoría, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y sus normas de desarrollo, la NIA 805, adaptada para su aplicación en España (NIA-ES 805), tendrá esta misma consideración, de Norma Técnica de Auditoría, integrando todas el nuevo marco o bloque normativo a aplicar. Asimismo, en la medida en que dicha NIA-ES 805 integrará el nuevo bloque normativo, le será de aplicación el contenido del artículo cuarto “Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría” de la Resolución de 15 de octubre de 2013 de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Auditoría de un sólo estado financiero”, resultado de la adaptación de la NIA 805 para su aplicación en España (NIA-ES 805), a efectos de su tramitación y sometimiento a



información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida al trámite de información pública el texto de la citada Norma Técnica, publicándose en el Boletín de dicho Instituto, número 95, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 13 de noviembre de 2013, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado durante el plazo de sometimiento a información pública previsto legalmente.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, DISPONE lo siguiente:

**Primero.- *Publicación.***

Se acuerda la publicación de la nueva Norma Técnica de Auditoría, sobre “Auditoría de un solo estado financiero”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805 (NIA-ES 805), para su aplicación en España, en el Boletín Oficial y en la página de internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

**Segundo.-** Lo dispuesto en esta Norma debe interpretarse y aplicarse conjuntamente con los criterios de interpretación establecidos en el artículo cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

**Tercero.- *Fecha de entrada en vigor.***

La citada nueva Norma Técnica de Auditoría será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas objeto de esta Norma, relativos a un solo estado financiero o documento contable que venga referido a una fecha de cierre posterior al 1 de abril de 2014 y se corresponda con períodos o ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. No obstante lo anterior, esta Norma podrá ser aplicada a los trabajos de auditoría sobre un sólo estado financiero o documento contable que venga referido a períodos o ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.



---

En todo caso, esta nueva Norma Técnica de Auditoría será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas de un solo estado financiero o documento contable contratados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente del período o ejercicio económico a que se refiera ese estado o documento objeto del trabajo.

Madrid, 20 de marzo de 2014



## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805

### CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍA DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO (NIA-ES 805)

*(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, y en periodo de información pública. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 del RAC quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Norma los trabajos de revisión sobre "elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero, por lo que se han suprimido a lo largo del texto las menciones a dichas exclusiones)*

#### CONTENIDO

---

#### Apartado

##### **Introducción**

Alcance de esta NIA.....	1-3
Fecha de entrada en vigor.....	4
<b>Objetivo.....</b>	5
<b>Definiciones.....</b>	6

##### **Requerimientos**

Consideraciones para la aceptación del encargo.....	9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría.....	10
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe.....	11-17

##### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

Alcance de esta NIA.....	A1-A4
Consideraciones para la aceptación del encargo.....	A5-A9
Consideraciones para la planificación y realización del encargo.....	A10-A14
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe.....	A15-A18

Anexo 1: Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero *Anexo suprimido.*

Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero.

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805, “Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero”, 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. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero.<sup>1</sup> (*Frase suprimida*) (Ref: Apartados A1-A4).
2. Esta NIA no es de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. (Véase la NIA 600<sup>2</sup>).
3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

### Fecha de entrada en vigor

4. *Apartado suprimido.*

### Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA 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

### Definiciones

6. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - (a) *Apartado suprimido.*
  - (b) “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
  - (c) 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.

## Requerimientos

<sup>1</sup> *Nota suprimida.*

<sup>2</sup> NIA 600, “Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”.

## Consideraciones para la aceptación del encargo

### Aplicación de las NIA

7. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría<sup>3</sup>. 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. (Ref: Apartados A5-A6)

### Determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros<sup>4</sup>.

En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, incluirá determinar si la aplicación del marco de información financiera tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el estado financiero. (Ref: Apartado A7)

A los efectos de interpretación y aplicación de este apartado debe tenerse en cuenta que el marco normativo de información financiera aplicable en España se encuentra definido en el artículo 2.1 del TRLAC. Asimismo, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 2.2 del RAC en relación con la definición de otros estados financieros o documentos contables.

### Forma de la opinión

9. La NIA 210 requiere que los términos del encargo de auditoría acordados incluyan la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor<sup>5</sup>. 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. (Ref: Apartados A8-A9)

En relación con la forma de la opinión técnica sobre un solo estado financiero, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 12 del RAC.

### Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

10. La NIA 200 establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias<sup>67</sup>. En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A10-A14)

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

<sup>3</sup> NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”, apartado 18.

<sup>4</sup> NIA 210, “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”, apartado 6 (a).

<sup>5</sup> NIA 210, apartado 10 (e).

<sup>6</sup> NIA 200, apartado 2.

<sup>7</sup> En el apartado 13(f) de la NIA 200 se explica que el término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

11. Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700<sup>8</sup>, adaptados, según corresponda, a las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A15-A16)

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

12. 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.
13. 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 apartados 15 y 16, 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.

#### **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**

14. 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 sobre otras cuestiones, el auditor determinará el efecto que esto pueda tener sobre el informe de auditoría sobre un solo estado financiero. Cuando se considere adecuado, el auditor expresará una opinión modificada sobre el estado financiero, o incluirá un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en su informe de auditoría, según corresponda. (Ref: Apartado A17)
15. 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 705 no permite al auditor 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<sup>9</sup>. Esto se debe a que una opinión no modificada sería contradictoria con la opinión desfavorable o con la denegación de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto. (Ref: Apartado A18)
16. *Apartado suprimido*
17. 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.

\*\*\*

#### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

<sup>8</sup> NIA 700, “Formación de la opinión y emisión del informe sobre los estados financieros”.

<sup>9</sup> NIA 705, “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”, apartado 15.

## Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

Véase nota aclaratoria al apartado 1 de esta Norma.

- A1. En la NIA 200 se define el término “información financiera histórica” como 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 períodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores<sup>10</sup>.
- A2. En la NIA 200 se define el término “estados financieros” como 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<sup>11</sup>.
- A3. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros<sup>12</sup>. 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 sirve de ayuda a este respecto. (En el Anexo 1 se proporcionan ejemplos de dicha otra información financiera histórica).

A4. <sup>13</sup>*Apartado suprimido.*

## Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

- A5. La NIA 200 requiere 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 NIA aplicables a la auditoría. Asimismo, requiere que el auditor cumpla todos los requerimientos de una NIA, salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA 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 NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento<sup>14</sup>.
- A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para 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 estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570<sup>15</sup> sean aplicables a las circunstancias de la auditoría puede

<sup>10</sup> NIA 200, apartado 13 (g).

<sup>11</sup> NIA 200, apartado 13 (f)

<sup>12</sup> NIA 200, apartado 2.

<sup>13</sup> *Nota suprimida.*

<sup>14</sup> NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23.

<sup>15</sup> NIA 570 “Empresa en funcionamiento”

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, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

- A7. Un solo estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable, que esté basado en un marco de información financiera establecido por una organización emisora de normas autorizada o reconocida que emite normas para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera). En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable puede implicar considerar si dicho marco incluye todos los requerimientos del marco sobre el que se basa que sean aplicables para la presentación de un solo estado financiero que proporcione la información a revelar adecuada.

Véase nota aclaratoria al apartado 8 de esta Norma.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

- A8. La forma de la opinión que exprese el auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables<sup>16</sup>. De conformidad con la NIA 700<sup>17</sup>:

- (a) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, en la opinión del auditor, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases que se indican a continuación: (i) “Los estados financieros expresan la imagen fiel..., de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o (ii) Los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,..., de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; y
- (b) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, en la opinión del auditor se manifestará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

- A9. En el caso de un solo estado financiero, el marco de información financiera puede no abordar, de forma explícita, la presentación del estado financiero. Este puede ser el caso, cuando el marco de información financiera aplicable esté basado en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera). En consecuencia, el auditor considera si la forma prevista de la opinión es adecuada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable. Entre los factores que pueden afectar a la consideración del auditor sobre la utilización de las frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” o “expresa la imagen fiel”, se incluyen los siguientes:
- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de estados financieros.

<sup>16</sup> NIA 200, apartado 8.

<sup>17</sup> NIA 700, apartados 35-36.

Véase nota aclaratoria al apartado 8 de esta Norma.

- Si un solo estado financiero:
  - o Cumplirá, totalmente, cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho estado financiero en particular, y si la presentación del estado financiero incluyen las correspondientes notas explicativas.
  - o Proporcionará información a revelar adicional a la que el marco requiere específicamente o, en circunstancias excepcionales, no cumplirá un requerimiento del marco, en el caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

La decisión del auditor con respecto a la forma prevista de la opinión es una cuestión de juicio profesional. Puede verse afectada por el hecho de que sea o no generalmente aceptada en esa determinada jurisdicción la utilización de las frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales”, o “expresa la imagen fiel”, en la opinión del auditor sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con un marco de imagen fiel.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 10)

- A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA, tales como la NIA 240<sup>18</sup>, la NIA 550<sup>19</sup> y la NIA 570. Esto se debe a que 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.
- A11. Asimismo, las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a la auditoría de un solo estado financiero, han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran<sup>20</sup>. 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.
- A12. 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 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.
- A13. Los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros, incluidas las notas explicativas, están interrelacionados. En consecuencia, 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.
- A14. Asimismo, 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 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.

<sup>18</sup> NIA 240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”.

<sup>19</sup> NIA 550, “Partes vinculadas”.

<sup>20</sup> NIA 200, apartado 2.

### Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

- A15. La NIA 700 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<sup>21</sup>. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, es importante que el estado financiero, 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, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero.
- A16. En el Anexo 2 de esta NIA se muestran ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero.

### 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 (Ref: Apartados 14-15)

- 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 706)<sup>22</sup>.
- A18. *Apartado suprimido*<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> NIA 700, apartado 13(e).

<sup>22</sup> NIA 706, “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”, apartado 6.

<sup>23</sup> *Nota suprimida*.



---

## Anexo 1 (Ref: Apartado A3)

### Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero

*Anexo suprimido*

## Anexo 2

(Ref: Apartado A16)

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran 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.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los modelos de informes adaptados a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España sobre los ejemplos.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos y modelos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos y modelos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los modelos de informe de auditoría adaptados que se presentan en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte aplicable a la entidad auditada.

Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría 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).	Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un balance formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 2.1 del TRLAC y 2.2 del RAC.
Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	(Modelo suprimido)
Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).	(Modelo suprimido)

Ejemplo 1:

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
<p><b>Informe de un balance de situación</b></p> <p>Las circunstancias incluyen lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un balance de situación (es decir, un solo estado financiero).</li> <li>• El balance de situación ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable para la preparación de un balance de situación.</li> <li>• El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.</li> <li>• El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales”, en la opinión del auditor.</li> </ul>	<p><b>Informe de auditoría de un balance</b></p> <p>Las circunstancias incluyen lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un balance (es decir, un solo estado financiero).</li> <li>• El balance ha sido formulado por el órgano de administración de la entidad, o por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación en lo relativo a la preparación de un balance.</li> <li>• El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración, o por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, que recoge la NIA 210, en relación con el balance.</li> <li>• De acuerdo con el artículo 3.1.c) del TRLAC y su normativa de desarrollo, se utiliza el término de la “expresión de la imagen fiel” referida al balance.</li> </ul>
<p><b>INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE</b> [Destinatario correspondiente]</p>	<p><b>INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE BALANCE</b> A los accionistas de ... por encargo de ....[Destinatario correspondiente]<sup>1</sup>:</p>
<p>Hemos auditado el balance de situación adjunto de la sociedad ABC, a 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (denominados conjuntamente “el estado financiero”).</p> <p><i>Responsabilidad de la dirección<sup>24</sup> en relación con el estado financiero</i></p> <p>La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de dicho estado financiero de conformidad con las disposiciones del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable a la preparación de un estado financiero de este tipo, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p><i>Responsabilidad del auditor</i></p>	<p>Hemos auditado el balance adjunto de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como las correspondientes notas explicativas (en adelante “el balance”).</p> <p><i>Responsabilidad de los administradores<sup>2</sup> en relación con el balance</i></p> <p>Los administradores son responsables de formular el balance adjunto de forma que exprese la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad para la preparación de un estado financiero de este tipo en España, que se identifica en la nota X de las notas explicativas adjuntas, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación del balance libre de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p><i>Responsabilidad del auditor</i></p>

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el estado financiero adjunto 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 para obtener una seguridad razonable sobre si el estado financiero está libre de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en el estado financiero. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en el estado financiero, 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 fiel por parte de la entidad del estado financiero, 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.<sup>25</sup> Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables, en su caso, realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global del estado financiero.

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

#### *Opinión*

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X, aplicables a la preparación de un estado financiero de este tipo.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el balance adjunto 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 el balance está libre de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en el balance. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en el balance, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad del balance, 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 del balance en su conjunto.

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

#### *Opinión*

En nuestra opinión, el balance adjunto expresa, 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, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la preparación de un estado financiero de este tipo y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

#### **Notas:**

1 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.
<sup>24</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	<sup>2</sup> U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.
<sup>25</sup> Nota suprimida	