



**INSTITUTO DE
CENSORES JURADOS DE
CUENTAS DE ESPAÑA**

**GUÍA DE
ACTUACIÓN**

23

**GUÍA DE ACTUACIÓN PARA INFORMES
DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO
ESPECIAL SOBRE ESTADOS
FINANCIEROS PRELIMINARES:
APLICACIÓN EN LA TRANSICIÓN AL
NUEVO PLAN GENERAL DE
CONTABILIDAD**

DICIEMBRE DE 2008

**(Revisada en julio de 2011 con referencia al Texto
Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
TRLAC)**

Guía de actuación para informes de auditoría con propósito especial sobre estados financieros preliminares: Aplicación en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad

1. **Antecedentes**
2. **Objetivo y alcance de la Guía**
3. **Principales características de estos encargos**
4. **Consideraciones a tener en cuenta para la aceptación del encargo**
5. **Consideraciones a tener en cuenta en la carta de manifestaciones**
 - **Anexo I- Modelo de informe de auditoría con propósito especial de estados financieros preliminares del periodo comparativo**
 - **Anexo II- Modelo de informe de auditoría con propósito especial del balance de apertura preliminar**

1. Antecedentes

El 4 de julio de 2007, el Boletín Oficial del Estado hizo pública la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. El objetivo de esta Ley es aproximar la normativa contable española al contexto internacional y como consecuencia de la misma se aprueba mediante el RD 1514/2007 el nuevo Plan General de Contabilidad, de aplicación obligatoria, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, a todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado a su vez mediante RD 1515/2007.

Por su parte, el RD 1514/2007 contiene el régimen transitorio para la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, y el RD 1515/2007 contiene el correspondiente régimen transitorio para la primera aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

De manera resumida, los principios básicos de esta fase de transición son:

- El Plan contempla, con carácter general, la aplicación retroactiva de los criterios que contiene, con ciertas excepciones y prohibiciones. A tal efecto, se tendrá que elaborar un **balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad**.
- Las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicia a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, se consideran cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas.
- Se proporciona a las empresas, sin embargo, la opción de presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al Plan General de Contabilidad (para las empresas que no apliquen el RD 1515/2007), para lo cual preparará un **balance de apertura al inicio de dicho ejercicio precedente**.
- Adicionalmente, y con el objetivo de facilitar el proceso de transición se ofrece a los sujetos contables la opción de mantener las valoraciones, que resultaban de los criterios aplicados hasta la fecha de transición al nuevo Plan, de los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura.
- Por último, bajo ciertas condiciones se ofrece la **posibilidad** de que las empresas cuyos elementos patrimoniales se hayan integrado, previamente a la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, en unas cuentas anuales consolidadas en las que se hayan aplicado las **normas internacionales de información financiera** adoptadas por la Unión Europea, **valoren** los elementos patrimoniales de sus cuentas anuales individuales en el primer ejercicio, de acuerdo con los importes por los que se incluyan en las cuentas anuales consolidadas, excluidos los ajustes y eliminaciones inherentes a la consolidación y los efectos de la combinación de negocios derivados de la adquisición.

En el caso de que la Sociedad presente información comparativa adaptada al nuevo Plan tendrá que presentar en las cuentas anuales una conciliación del patrimonio neto en la fecha del balance de apertura del ejercicio precedente, así como una conciliación del patrimonio neto y los resultados a la fecha de cierre del último ejercicio en que resultaron de aplicación los anteriores criterios. En el caso de no presentar información comparativa, basta con una conciliación del patrimonio referida a la fecha del balance de apertura; es decir, 1 de enero de 2008 en aquellos casos en los que la fecha de cierre del ejercicio coincidiera con el año natural.

2. Objetivo y alcance de la Guía

En un escenario de transición como el anteriormente descrito, con ocasión de la primera aplicación de una nueva normativa contable y en el proceso de preparación para la aplicación de la misma, no es infrecuente que las compañías se planteen elaborar de manera anticipada información financiera previa a la formulación de sus primeras cuentas anuales o estados financieros según dicha nueva normativa contable y que dicha información financiera previa sea revisada por auditores de cuentas.

Esta guía pretende analizar las principales características de este tipo de encargos, las consideraciones a tener en cuenta para su aceptación, establecer qué marco de auditoría proporciona una respuesta a dichas características e identificar cuáles son, en consecuencia, la forma y elementos de los informes que pueden elaborar los auditores. A la vista de estas consideraciones, la Guía analiza en particular las pautas a seguir en la realización de encargos de auditoría de la información financiera previa que las compañías preparen en relación con la primera aplicación del nuevo marco contable que introducen el RD 1514/2007 y el RD 1515/2007, de forma que pueda servir asimismo de orientación en otros escenarios con características similares, en concreto la guía establece pautas en relación con:

- **Auditoría del balance de apertura**, que para aquellas sociedades que hayan optado por presentar información comparativa tendrá fecha de 1 de enero de 2007 y en caso de que la opción elegida sea la de no presentarla, tendrá fecha de 1 de enero de 2008 en aquellos casos en los que la fecha de cierre del ejercicio coincidiera con el año natural.
- **Auditoría de los estados financieros del periodo comparativo**, para aquellas sociedades que hayan optado por la aplicación de la alternativa contemplada en el nuevo Plan General de Contabilidad que permite la presentación de información comparativa adaptada al mismo.

3. Principales características de estos encargos

Normalmente, los estados financieros antes citados se prepararán por la Dirección de la Sociedad, como parte del proceso de transición, sin que se trate habitualmente, de estados financieros completos. Por ello, en las notas a dichos estados financieros la Sociedad debe hacer mención expresa del objetivo con el que ha elaborado la información financiera que se presenta, e indicar que se trata de un ejercicio de anticipación en el proceso de transición que tendrá como resultado la elaboración de unos estados financieros o un balance de apertura que deberán considerarse como “Preliminares”. Las razones de tal calificación son las siguientes:

- Fecha de transición: el balance de apertura previo tendrá una fecha de transición que no tiene por qué ser la que finalmente decida adoptar la Sociedad. La decisión que tome la Sociedad sobre la fecha definitiva de transición es de gran trascendencia ya que de ello depende la preparación o no de estados financieros comparativos. Esta decisión no se conocerá de manera cierta hasta que los administradores formulen unas cuentas anuales o estados financieros definitivos.
- Debido a las opciones de valoración que se contemplan en el nuevo Plan General de Contabilidad, las políticas contables con las que se elaboren estos estados financieros o balance de apertura preliminares pueden diferir de las aplicadas en las cuentas anuales formuladas definitivas del ejercicio 2008. Esta circunstancia podría afectar a la determinación del resultado de los ejercicios posteriores a la fecha de transición.

Marco de Auditoría aplicable

En consecuencia, al tratarse de estados financieros con propósito especial y no de cuentas anuales completas, la auditoría no se podría enmarcar en las normas técnicas de auditoría (NTA) destinadas a la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión sobre su imagen fiel.

Guía de actuación para informes de auditoría con propósito especial sobre estados financieros preliminares: Aplicación en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad

Por una parte, la consulta 4 del BOICAC 63, referente al informe de auditoría del primer ejercicio en el que son de aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), proporcionó los criterios de actuación del auditor y las adaptaciones necesarias al informe de auditoría del primer ejercicio de aplicación de las NIIF-UE. Sin embargo, no proporciona pautas a seguir en lo que refiere a la auditoría de información financiera preliminar.

Por otro lado, la guía de actuación 12.1 emitida por el ICJCE en abril 2008, sobre “Criterios a seguir por el auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría en relación con las primeras cuentas anuales que se formulen de acuerdo con el nuevo Plan General de Contabilidad”, hace referencia a la revisión por parte del auditor del balance de apertura (y resto de información comparativa, en su caso) con el fin de obtener la evidencia necesaria sobre el mismo y sobre las conciliaciones requeridas, si bien en el marco de la auditoría de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Por todo lo anterior, ante la no aplicabilidad en estas circunstancias del marco de auditoría que se desprende de las NTA destinadas a la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión sobre la imagen fiel de unas cuentas anuales, la CTCC del ICJCE ha concluido que el marco adecuado es incluir la auditoría de estados financieros (balance de apertura) preliminares dentro del alcance de la *Norma Internacional de Auditoría ISA 800 “Informe de auditoría de encargos con propósito especial”*.

Por ello, la auditoría de los estados financieros o balance de apertura con propósito especial se realizará con el objeto de emitir un dictamen, de acuerdo con los modelos que se adjuntan en los Anexos a esta Guía, en el que se expresará una opinión sobre si los mismos se han preparado, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con las bases de presentación, que deberán detallarse en las notas a los citados estados financieros.

Las notas explicativas de los citados estados financieros contendrán, como mínimo:

- Identificación del propósito por el cual se han preparado estos estados financieros o balance de apertura preliminares;
- Políticas contables aplicadas en la preparación de los estados financieros o balance de apertura preliminares;
- Mención expresa de que los estados financieros o balance de apertura de propósito especial no contienen toda la información que se requeriría de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España en la preparación y formulación de unas cuentas anuales.
- Manifestación expresa de que, debido a la existencia de opciones valorativas y otras disposiciones transitorias que proporciona el nuevo Plan General de Contabilidad, los estados financieros o balance de apertura que se presentan, no tienen por qué ser representativos de la decisión final que tomen los administradores de la Sociedad respecto a la adaptación de sus estados financieros al nuevo Plan General de Contabilidad.
- Una nota en la que se incluya la información relativa a los principales ajustes de conversión;

El informe de auditoría debe:

- Aclarar desde el mismo título del informe, que no se trata de un informe sobre estados financieros completos; por ello se encabezará como “ Informe de auditoría de propósito especial sobre estados financieros preliminares del periodo comparativo (o balance de apertura preliminar, según corresponda)”;
- El destinatario del informe será la Dirección o el Consejo de Administración;

Guía de actuación para informes de auditoría con propósito especial sobre estados financieros preliminares: Aplicación en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad

- Identificar la información financiera que se presenta (balance de apertura preliminar y notas, o estados financieros preliminares que comprenden...) indicando el propósito con el que la Sociedad ha preparado dicha información;
- Incluir un párrafo de énfasis en el que se explique que las políticas contables empleadas por la Dirección de la Sociedad en la preparación de los estados financieros o balance de apertura pueden estar sujetas a cambios;
- Cuando se trate de la auditoría de estados financieros preliminares del periodo comparativo, en el párrafo de énfasis se hará, asimismo, mención al hecho de que no se trata de estados financieros completos y por lo tanto, no contienen información comparativa;
- Asimismo, en el caso de la auditoría del balance de apertura se debería explicar, que sólo unos estados financieros que contengan información completa: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y notas de la memoria junto con información comparativa, pueden proporcionar una imagen fiel de la situación financiera y patrimonial, de los resultados de las operaciones y de los flujos de efectivo de la Sociedad de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas;
- La opinión se referirá a si los estados financieros preliminares o el balance de apertura preliminar se han/ha preparado de acuerdo con los criterios establecidos en la nota de los estados financieros/ balance de apertura en la que se describirán las selecciones de fecha y valoración del balance de apertura y los ajustes para pasar al nuevo Plan General de Contabilidad.
- Detallar la restricción del uso del informe y difusión pública del mismo.

Antes de aceptar la ejecución de este tipo de servicios se deberá evaluar si de la realización de este encargo se puede llegar a incurrir en alguno de los supuestos de incompatibilidad previstos en el artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) (artículo 13 del TRLAC). En aquellos supuestos en los que el auditor ostente a la vez la condición de auditor de cuentas de la Sociedad, en general, no habrá de producirse tal situación de incompatibilidad, situación que no obstante, resulta recomendable evaluar a la luz de los factores recogidos en la Guía de Actuación num. 20 del ICJCE sobre *Identificación como auditor de Cuentas; Devengo de la tasa sobre informes; y Compatibilidad del socio firmante.*

4. Consideraciones a tener en cuenta para la aceptación del encargo

Los encargos descritos en esta guía, relativos a la transición al nuevo Plan General de Contabilidad, se refieren a la realización de trabajos que las compañías están solicitando como anticipación a la preparación de las primeras cuentas anuales del ejercicio 2008, de acuerdo con los principios contenidos en el nuevo Plan General de Contabilidad. En este sentido, es preciso recordar que el proceso de transición puede ser en algunos casos complejo, por lo que debemos valorar en qué medida las compañías están preparadas para afrontarlo con rigor, antes de aceptar cualquiera de los trabajos mencionados en esta guía. En consecuencia, previamente a la aceptación del encargo, debemos considerar, además de los procedimientos habituales en otro tipo de trabajos a realizar por los auditores de cuentas, los siguientes aspectos:

- Si ha finalizado el trabajo de auditoría de cuentas anuales del ejercicio conforme al PGC'90.
- si la Dirección de la Sociedad parece tener conocimientos sólidos acerca de los principios y normas aplicables en el proceso de transición al nuevo PGC, objeto de auditoría;

Guía de actuación para informes de auditoría con propósito especial sobre estados financieros preliminares: Aplicación en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad

- si la Dirección de la Sociedad ha llevado a cabo un trabajo de documentación de las decisiones relevantes y opciones elegidas, en relación a las políticas contables que serán de aplicación en los estados financieros o balance de apertura preliminares;
- si, por otras razones, es probable que los estados financieros preliminares (o balance de apertura preliminar) vayan a ser sustancialmente diferentes a los estados financieros comparativos definitivos (o al balance de apertura definitivo) preparados cuando la Sociedad presente las cuentas anuales definitivas del ejercicio 2008. La incorporación de nueva normativa que desarrolle el Plan General de Contabilidad, como pueden ser las adaptaciones sectoriales, entre la fecha de realización de la información financiera previa preparada por la Sociedad y la fecha de formulación de las cuentas anuales del ejercicio 2008, pueden dar lugar a dichas diferencias.

En cualquier caso, es deseable disponer de experiencia previa en la auditoría de la Sociedad para la realización de los encargos descritos en esta guía; en caso de no disponer de dicha experiencia, se deben buscar otros medios a través de los cuales adquirir el conocimiento suficiente que nos permita aceptar el encargo y, adicionalmente, se habrá de estar a lo dispuesto en Circular nº E21/2008 del ICJCE *Aceptación de encargos relativos a solicitud de opiniones sobre aspectos contables o de auditoría recibidos de entidades auditadas por otros*

Elementos de la carta de encargo

Incluimos en los siguientes apartados una serie de aspectos cuya inclusión en la carta de encargo sería recomendable atendiendo a las especiales características del mismo:

- Términos del encargo: donde se detalle la información financiera que se presenta, el objetivo con el que se ha elaborado y el alcance que va a tener la auditoría.
- Definición de responsabilidades: incluir expresamente en este apartado que es responsabilidad de la Sociedad la adopción de las opciones que han servido de base para la elaborar los estados financieros preliminares, en particular, la decisión de presentar , en su caso, información comparativa la fecha de transición considerada y el establecimiento de las opciones de valoración empleadas.
- Informe de auditoría: referencia al modelo de informe que emitiríamos como resultado del trabajo. Sería recomendable la inclusión en la carta de encargo de la redacción sugerida que se acompaña como Anexo a la presente Guía de Actuación.
- Responsabilidad del auditor y limitaciones del encargo
- Restricción de uso y publicidad del informe.
- Otras consideraciones como: equipo de trabajo, calendario, honorarios....

5. Consideraciones a tener en cuenta en la carta de manifestaciones

En la auditoría de estados financieros o balance de apertura preliminares, la carta de manifestaciones debe contener, además de los puntos comunes a cualquier trabajo de auditoría, manifestaciones en relación con los siguientes aspectos:

- Que los estados financieros o balance de apertura preliminares han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los criterios establecidos en la Nota de bases de presentación de los estados financieros o balance de apertura preliminares ;

Guía de actuación para informes de auditoría con propósito especial sobre estados financieros preliminares: Aplicación en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad

- Confirmación del propósito con el que se ha preparado dicha información; en el caso de que se trate de auditoría de estados financieros preliminares, mencionar que éstos no contienen información comparativa debido a su propósito especial.
- Una declaración acerca de la responsabilidad de la Sociedad en cuanto a los ajustes adicionales de los que pueden ser objeto los estados financieros preliminares, cuando la Sociedad prepare las cuentas anuales definitivas del ejercicio 2008;
- Respecto a la aplicación de las normas de transición al nuevo Plan General de Contabilidad:
 - excepciones a las que se han acogido contempladas en las normas de transición
 - confirmación de no aplicación de aquellos supuestos prohibidos en las normas de transición
 - dentro de las opciones contempladas en las normas de transición, cuales han sido las alternativas tomadas por la Sociedad.
- En el caso de que se haya realizado una auditoría de un balance de apertura preliminar del período comparativo, previamente a una auditoría de los estados financieros preliminares del período comparativo, la carta de manifestaciones debe hacer mención expresa a las políticas contables que, en su caso, haya modificado la Sociedad con respecto a las inicialmente tomadas en la elaboración del balance de apertura preliminar y las razones de dicho cambio.

Anexo I - Modelo de informe

INFORME DE AUDITORÍA DE PROPÓSITO ESPECIAL SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PRELIMINARES DEL PERIODO COMPARATIVO PREPARADOS CONFORME AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD, APROBADO POR REAL DECRETO 1514/2007, DE 14 DE NOVIEMBRE

A la Dirección de XYZ, S.A.:

1. Hemos auditado los estados financieros del periodo comparativo adjuntos de XYZ, S.A. (la Sociedad) que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 2007, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y las notas relativas a los mismos correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, todos ellos preliminares, cuya preparación y contenido es responsabilidad de la Dirección de la Sociedad. Tal y como se hace mención en la nota X explicativa adjunta, los citados estados financieros preliminares del periodo comparativo han sido preparados en el contexto del proceso de transición al Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los citados estados financieros preliminares en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA 800). Dichas normas requieren que planifiquemos y desarrollemos la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores significativos. Una auditoría requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cifras y de los desgloses de los estados financieros y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas por la Dirección de la Sociedad. Nuestra auditoría proporciona una base razonable para la emisión de nuestro informe.
2. En nuestra opinión, los estados financieros preliminares del periodo comparativo 2007 adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Nota X explicativa adjunta que describe cómo han sido aplicadas en su elaboración las normas contables contenidas en Plan General de Contabilidad, aprobado mediante RD 1514/2007.
3. Sin que la inclusión de este párrafo deba ser entendida como una salvedad a nuestra opinión y como se describe en la nota X explicativa adjunta, la Dirección de XYZ, S.A. ha elaborado los estados financieros preliminares del periodo comparativo adjuntos en el contexto del proceso de conversión al Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007 al objeto de establecer la situación financiera, los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo correspondientes al periodo comparativo. En estas circunstancias y atendiendo al propósito especial de los estados financieros preliminares adjuntos, la Dirección de la Sociedad no ha presentado, junto con las cifras del periodo comparativo 2007, las correspondientes al ejercicio 2006, ni todos los desgloses de información requeridos por el Plan General de Contabilidad para garantizar el entendimiento de la información financiera. Asimismo, los criterios y alternativas que se han utilizado en el proceso de elaboración de los estados financieros preliminares adjuntos pudieran diferir de los eventualmente aplicados por los Administradores de la Sociedad en la formulación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que finalizará el 31 de diciembre de 2008 por las razones que se indican en la referida nota X, por lo que pudiera resultar necesaria la incorporación de ajustes de conversión adicionales. Por último, es importante mencionar que sólo unos estados financieros con la información comparativa y completa pueden proporcionar una imagen fiel de la situación financiera y

Guía de actuación para informes de auditoría con propósito especial sobre estados financieros preliminares: Aplicación en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad

patrimonial, de los resultados de las operaciones y de los flujos de efectivo de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.

- 4 Este informe ha sido preparado a petición de la Dirección de XYZ, S.A. a los efectos de su información y uso exclusivo en relación con el proceso de preparación a la transición al Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007, por consiguiente, no deberá ser utilizado para ninguna otra finalidad ni distribuido a terceros, sin nuestro consentimiento expreso. No admitiremos responsabilidad alguna frente a personas distintas de las destinatarias de este informe.

Sociedad Auditora

El socio, fecha

Anexo II - Modelo de informe

INFORME DE AUDITORÍA DE PROPÓSITO ESPECIAL SOBRE BALANCE DE APERTURA PRELIMINAR PREPARADO CONFORME AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD, APROBADO POR REAL DECRETO 1514/2007, DE 14 DE NOVIEMBRE

A la Dirección de XYZ, S.A.:

1. Hemos auditado el balance de apertura preliminar de 1 de enero de 200X adjunto y sus notas explicativas de XYZ, S.A. (La Sociedad) cuya preparación y contenido es responsabilidad de la Dirección de la Sociedad y que ha sido elaborado en el contexto del proceso de transición al Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el citado balance de apertura preliminar en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas requieren que planifiquemos y desarrollemos la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el balance de apertura está libre de errores significativos. Una auditoría requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cifras y de los desgloses del balance de apertura y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas por los administradores. Nuestra auditoría proporciona una base razonable para la emisión de nuestro informe.
2. En nuestra opinión, el balance apertura de 1 de enero de 200X adjunto ha sido preparado, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos en la nota X adjunta que describe cómo han sido aplicadas en su elaboración las normas contables contenidas en Plan General de Contabilidad, aprobado mediante RD 1514/2007.
3. Sin que la inclusión de este párrafo deba ser entendida como una salvedad a nuestra opinión y como se describe en la nota X explicativa adjunta, la Dirección de XYZ, S.A. ha elaborado el balance de apertura preliminar adjunto en el contexto del proceso de conversión al Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007 al objeto de establecer la situación financiera de apertura a la fecha de transición. En este sentido, los criterios y alternativas que se han utilizado en el proceso de elaboración del balance de apertura preliminar adjunto pudieran diferir de los eventualmente aplicados por los Administradores de la Sociedad en la formulación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que finalizará el 31 de diciembre de 2008 por las razones que se indican en la referida nota X, por lo que pudiera resultar necesaria la incorporación de ajustes de conversión adicionales. Por último, es importante mencionar que sólo unos estados financieros que comprendan un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo junto con la información comparativa y las notas explicativas correspondientes pueden proporcionar una imagen fiel de la situación financiera y patrimonial, de los resultados de las operaciones y de los flujos de efectivo de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.
4. Este informe ha sido preparado a petición de la Dirección de XYZ, S.A. a los efectos de su información y uso exclusivo en relación con el proceso de preparación a la transición al Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007, por consiguiente, no deberá ser

Guía de actuación para informes de auditoría con propósito especial sobre estados financieros preliminares: Aplicación en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad

utilizado para ninguna otra finalidad ni distribuido a terceros, sin nuestro consentimiento expreso. No admitiremos responsabilidad alguna frente a personas distintas de las destinatarias de este informe.

Sociedad Auditora

El socio, fecha