



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

**GUÍA DE
ACTUACIÓN**

31

GUÍA DE ACTUACIÓN SOBRE CRITERIOS A SEGUIR POR EL AUDITOR EN LA EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA

Diciembre de 2010

**(Revisada en julio de 2011 con referencia al texto
refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas - TRLAC)**



CONTENIDO

- 1. Introducción**
- 2. Elementos del informe de auditoría**
- 3. Estructura del informe de auditoría**
 - 3.1 Párrafo de alcance
 - 3.2 Párrafo intermedio de salvedades
 - 3.3 Párrafo de opinión
 - 3.4 Párrafo de énfasis
 - 3.5 Párrafo sobre “otras cuestiones”
 - 3.6 Párrafo sobre el informe de gestión
- 4. Tipos de opinión en el informe de auditoría**
 - 4.1 Opinión favorable
 - 4.2 Opinión con salvedades
 - 4.3 Opinión desfavorable
 - 4.4 Opinión denegada
 - 4.5 Opinión parcial
- 5. Circunstancias con posible efecto en el informe de auditoría**
 - 5.1 Limitación al alcance del trabajo realizado
 - 5.2 Incumplimiento de principios y criterios contables
- 6. Existencia de incertidumbres**
 - 6.1 Consideraciones generales
 - 6.2 Incertidumbres en relación con el principio de empresa en funcionamiento
- 7. Tratamiento del principio de uniformidad**
- 8. Información y cifras comparativas**
 - 8.1 Naturaleza de la información comparativa
 - 8.2 Informe de auditoría cuando se presentan cifras comparativas
 - 8.3 Informe de auditoría cuando se presentan cuentas anuales comparativas
- 9. Efecto en el informe de auditoría de la reexpresión de información comparativa**
 - 9.1 Consideraciones generales
 - 9.2 Adopción de una nueva norma de registro y valoración que entra en vigor en el ejercicio corriente
 - 9.3 Cambio de criterio contable



10. Fecha y publicidad del informe de auditoría

11. Modelos de informes de auditoría

ANEXO A: Modelos de informes de auditoría

ANEXO B: Criterios de actuación del 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 las modificaciones introducidas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre

ANEXO C: Criterios de actuación del auditor en la emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios sociales posteriores al primer ejercicio social en que resulta de aplicación las normas internacionales de información financiera



1. INTRODUCCIÓN

En el mes de julio de 2010 entró en vigor la Ley 12/2010 que modifica de manera significativa la Ley 19/1998 de Auditoría de Cuentas con el fin de adaptar la legislación interna española a la Directiva 2006/43/CE. Como primer aspecto a destacar, la nueva redacción del artículo 5 (artículo 6 del TRLAC) precisa el sistema de fuentes jurídicas al que debe sujetarse la realización de la actividad de auditoría de cuentas, estableciendo que **las normas de auditoría son las contenidas en:**

- **La Ley de Auditoría de Cuentas;**
- **Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) adoptadas por la UE; y**
- **Las Normas Técnicas de Auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las NIA.**

Asimismo, se establece la posibilidad de que las Normas Técnicas de Auditoría actualmente existentes y las de nueva emisión puedan imponer requisitos adicionales a los contemplados en Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la UE.

En particular, y en relación con el **informe de auditoría de cuentas**, la nueva redacción del artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas (artículo 3.1 del TRLAC), **modifica el contenido mínimo** del informe de auditoría con el fin de ajustar dicho contenido al modelo de informe de auditoría que contenga la norma que adopte la UE, al amparo de la Directiva 2006/43/CE. De esta forma, se pretende favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

Mientras la UE no adopte una norma sobre el modelo de informe de auditoría de cuentas anuales, y dado que el proceso de adopción está resultando más largo de lo previsto, el ICAC ha considerado conveniente **modificar las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes actualmente en vigor con el fin de adaptarlas** al nuevo contenido mínimo requerido para el informe de auditoría, teniendo en cuenta lo previsto al respecto en las siguientes normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC:

- **NIA 700**, “*Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*” (Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros);
- **NIA 705**, “*Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report*” (Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente); y
- **NIA 706**, “*Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report*” (Párrafos de Énfasis y Párrafos sobre Otras Cuestiones en el Informe Emitido por un Auditor Independiente).

Con este fin, mediante Resolución de 21 de diciembre de 2010, el ICAC ha publicado la **modificación de la Sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría**, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (NTI). Las modificaciones incluidas en dicha Resolución, objeto de desarrollo en esta Guía, **incorporan cambios significativos en relación con el tratamiento en el informe de**



auditoría del principio de uniformidad con el que se formulan las cuentas anuales auditadas, con las circunstancias constitutivas de **incertidumbres**, incluidas las que pueden afectar al principio de empresa en funcionamiento, y en relación con la **estructura y formato del informe** de auditoría.

Por otra parte, la legislación mercantil española (artículo 35.6 del Código de Comercio y NECA 5ª del PGC 2007) exige que en cada una de las partidas de las cuentas anuales figuren, además de las **cifras** del ejercicio que se cierra, las correspondientes al **ejercicio inmediatamente anterior** como parte integrante de dichas cuentas anuales, con el fin de que se interpreten en relación con las cifras e información del período actual. Además, cuando ello sea significativo para ofrecer la imagen fiel de la empresa, en los apartados de la memoria se ofrecerán también datos cualitativos relativos a la situación del ejercicio anterior (NECA 10ª del PGC 2007). Asimismo, las entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos aplicables, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores.

Asimismo, la normativa contable requiere, en determinados casos, la reexpresión de la información comparativa correspondiente a ejercicios anteriores que se presenta en las cuentas anuales a efectos comparativos. La citada reexpresión de la información comparativa puede venir motivada por las siguientes causas:

- a) La aplicación retroactiva de una norma que ha entrado en vigor en el ejercicio corriente;
- b) Una norma ya existente que exija la aplicación retroactiva de sus requisitos;
- c) El cambio de un criterio contable a otro alternativo dentro de los permitidos (NRV 22ª); y
- d) La corrección de errores significativos de ejercicios anteriores (NRV 22ª).

En relación a la información y cifras comparativas, que en la normativa anterior se regulaba en las propias Normas Técnicas sobre Informes que ahora se modifican, el ICAC ha optado por elaborar una nueva norma técnica de auditoría específica, “**Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: Cifras Comparativas y Cuentas Anuales Comparativas**” (NTA-IC), que, sustancialmente, recoge lo establecido en la **NIA 710** “*Comparative Information-Corresponding Figures and Comparative Financial Statements*” (Información Comparativa: Cifras Comparativas y Cuentas Anuales Comparativas) donde se regulan los criterios de actuación del auditor al respecto. Con fecha 21 de diciembre de 2010, el ICAC ha publicado la Resolución por la que se publica dicha Norma Técnica y que igualmente es objeto de desarrollo en esta guía de actuación.

Tanto la modificación a las Normas Técnicas sobre Informes como la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa serán de aplicación a los **informes de auditoría que se emitan** (es decir, que estén fechados) **a partir del 1 de enero de 2011**.



Adicionalmente, la Comisión Técnica y de Control de Calidad del Instituto ha considerado oportuno adjuntar a esta Guía de Actuación otros dos anexos:

- Un Anexo B, “*Criterios de actuación del 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 las modificaciones introducidas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre*”, en el que, partiendo de lo establecido en esta Guía, se contempla la distinta casuística con la que se puede encontrar el auditor como consecuencia de la adopción de las nuevas NOFCAC y modificaciones al PGC 2007 (RD 1159/2010), en relación con los informes de auditoría sobre cuentas anuales en las que se adopte por primera vez esta normativa y teniendo en cuenta, a su vez, las nuevas normas técnicas de auditoría mencionadas.
- Y un Anexo C, que recoge los criterios de actuación del auditor en la emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios sociales posteriores al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera, teniendo en cuenta, también, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría.

Esta guía se ha elaborado con el objetivo de ofrecer un mejor entendimiento de este nuevo entorno normativo y, en concreto, siguiendo las nuevas Normas Técnicas sobre Informes y Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa.

2. ELEMENTOS DEL INFORME DE AUDITORÍA (NTI # 3.2 y 3.5)

Las nuevas NT sobre Informes distinguen entre “elementos básicos” del informe de auditoría, es decir, aquellos que deberán aparecer en cualquier informe de auditoría, y “otros elementos” del informe de auditoría, que se incorporarán al informe dependiendo de las circunstancias concretas de cada trabajo de auditoría.

De acuerdo con lo anterior, el informe de auditoría debe contener los siguientes **elementos básicos**:

- Título o identificación del informe;
- Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo;
- Identificación de la entidad auditada;
- Párrafo de alcance de la auditoría (véase el apartado 3.1);
- Párrafo de opinión (véase el apartado 3.3);
- Párrafo sobre el informe de gestión (véase el apartado 3.6);
- Nombre, dirección y datos registrales del auditor;



- Firma del auditor; y
- Fecha del informe (véase el apartado 10).

Adicionalmente, **en determinadas circunstancias**, puede ser necesario incluir en el informe de auditoría “**otros elementos**” como los siguientes:

- Párrafo de **énfasis** (véase el apartado 3.4); y
- Párrafo sobre “**otras cuestiones**” (véase el apartado 3.5).

3. ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA

De acuerdo con las NT sobre Informes, la estructura del informe de auditoría será la siguiente:

- Párrafo de alcance;
- Párrafo(s) intermedio(s) de salvedad(es);
- Párrafo de opinión;
- En su caso, párrafo(s) de énfasis;
- En su caso, párrafo(s) sobre “otras cuestiones”; y
- Párrafo sobre el informe de gestión.

3.1 Párrafo de alcance (NTI # 3.2.4)

En línea con lo establecido en el art. 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas (en redacción dada por la Ley 12/2010) (artículo 3.1 del TRLAC), las NT sobre Informes establecen que el párrafo de alcance incluirá los siguientes aspectos:

- **Identificación de los documentos** o estados que comprenden las cuentas anuales objeto de auditoría , así como del **marco normativo de información financiera** aplicable en su preparación, si bien, este último se indicará con referencia a la nota de la memoria donde se detalle;
- **Referencia a** que la formulación de las cuentas anuales es responsabilidad del **órgano de administración**;
- **Referencia sintetizada y general a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicada en el trabajo realizado y a la responsabilidad del auditor** de expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto; y



- Si fuese el caso, una indicación de los **procedimientos previstos en las Normas de Auditoría que no se hubieran podido aplicar** por la existencia de limitaciones al alcance.

3.2 Párrafo intermedio de salvedades (NTI # 3.3.7, 3.3.10 y 3.3.15)

Cuando se exprese una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, se expondrán las razones de forma detallada en uno o varios párrafos intermedios entre el de alcance y el de opinión, en los que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales.

3.3 Párrafo de opinión (NTI # 3.2.5)

En este párrafo el auditor manifestará de forma clara y precisa su opinión sobre si las cuentas anuales consideradas en su conjunto expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio, así como de los resultados de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

3.4 Párrafo de énfasis (NTI # 3.5.1 a 3.5.4)

Con independencia del tipo de opinión que se exprese, el auditor puede considerar necesario incluir un **párrafo de énfasis para destacar un hecho reflejado en las cuentas anuales** y respecto del cual **la memoria contiene la información necesaria**. En ocasiones la inclusión de un párrafo de énfasis puede venir requerida por las Normas de Auditoría.

El párrafo de énfasis se situará **inmediatamente a continuación del párrafo de opinión** y, generalmente, hará referencia a que la inclusión del mismo no afecta a la opinión del auditor, esto es, que no contiene salvedades por este hecho.

El párrafo de énfasis puede redactarse como sigue (véanse ejemplos de párrafos de énfasis en los Modelos 6, 12 y 13 del Anexo A):

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota xx de la memoria adjunta, en la que se menciona... (descripción del hecho que quiere destacarse mediante el párrafo de énfasis)”.

En línea con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría, las incertidumbres significativas adecuadamente informadas en memoria no tendrán la consideración, con carácter general, de salvedades en la opinión del auditor, dejando a juicio del mismo la conveniencia de incorporar un párrafo de énfasis (véase el apartado 6.1).

No obstante lo anterior, la utilización del párrafo de énfasis sí será **obligatoria** en caso de existencia de **incertidumbres sobre la aplicación del principio de empresa en**



funcionamiento, siempre que la información sobre la citada incertidumbre se encuentre adecuadamente recogida en las cuentas anuales (véase el apartado 6.2).

3.5 Párrafo sobre “otras cuestiones” (NTI # 3.5.5)

El párrafo sobre “otras cuestiones” se incluirá en aquellas ocasiones en las que el auditor considere conveniente reflejar algún **asunto diferente de los incluidos en las cuentas anuales** y que, a su juicio, sea **relevante para el entendimiento** adecuado de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o del propio informe, siendo en algunos casos obligatorio de acuerdo con lo que establezcan las Normas de Auditoría.

El párrafo sobre “otras cuestiones” debe situarse después del párrafo de opinión y, en su caso, **después del párrafo de énfasis** (véase un ejemplo en el Modelo 10 del Anexo A).

3.6 Párrafo sobre el informe de gestión (NTI # 3.2.6 y 3.5.6 a 3.5.8)

Cuando, bien por exigencia legal o voluntariamente, las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, el auditor deberá incluir un párrafo adicional en el informe de auditoría en el que indique que dicho informe de gestión no forma parte integrante de las cuentas anuales y donde concluya sobre la concordancia de la información contable del mencionado informe de gestión con la de las cuentas anuales auditadas.

Si al analizar el contenido del informe de gestión con el alcance indicado, el auditor observara contradicciones o errores significativos entre la información contable del informe de gestión y las cuentas anuales, y tras las correspondientes investigaciones concluyera que el informe de gestión es incorrecto, pero los administradores se negaran a incluir las modificaciones necesarias, el auditor deberá describir en el mencionado párrafo sobre el informe de gestión las contradicciones o errores significativos observados.

4. TIPOS DE OPINIÓN EN EL INFORME DE AUDITORÍA (NTI # 3.3)

El informe de auditoría de cuentas anuales debe expresar uno de los siguientes tipos de opinión sobre las cuentas anuales consideradas en su conjunto:

- Opinión **favorable** (véase el apartado 4.1);
- Opinión **con salvedades** (véase el apartado 4.2);
- Opinión **desfavorable** (véase el apartado 4.3); u
- Opinión **denegada** (véase el apartado 4.4).

4.1. Opinión favorable (NTI # 3.3.3 y 3.3.4)

En una opinión favorable se manifiesta que **las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo, de conformidad con el



marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo (véase el Modelo 1 del Anexo A).

Sólo se podrá expresar una opinión favorable cuando el auditor haya realizado su trabajo, **sin limitaciones**, de acuerdo con las Normas de Auditoría, y cuando las **cuentas anuales** se hayan formulado, en todos los aspectos significativos, **de acuerdo con el marco normativo** de información financiera que resulte de aplicación.

4.2. Opinión con salvedades (NTI # 3.3.5 a 3.3.6)

El auditor emitirá este tipo de opinión cuando concluya que existen una o varias de las **circunstancias** siguientes, siempre que sean **significativas** en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto:

- **Limitación al alcance** del trabajo realizado (véase el apartado 5.1).
- **Incumplimientos de los principios y criterios contables**, incluyendo omisiones de información necesaria (véase el apartado 5.2).

Desaparece, por lo tanto, la salvedad por incertidumbre (véase apartado 6) y la salvedad por falta de uniformidad por cambios en los principios contables y normas aplicadas que sólo darán lugar a una salvedad en el caso de que constituyan un incumplimiento de principio contable.

A los efectos de considerar si una circunstancia es significativa, las NT sobre Informes remiten a la **Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de Importancia Relativa**.

4.3. Opinión desfavorable (NTI # 3.3.8 a 3.3.11)

Este tipo de opinión se expresará cuando el auditor identifique **incumplimientos de principios y criterios contables** que resulten de aplicación (véase el apartado 5.2), incluyendo defectos de presentación o desglose de información, **que, a su juicio, afecten muy significativamente** a las cuentas anuales y supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales en su conjunto no expresan la imagen fiel que debe mostrarse de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable (véase el Modelo 4 del Anexo A).

A este respecto, y en línea con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría, se considerará que los incumplimientos afectan de forma **“muy significativa”** a las cuentas anuales cuando:

- *“Afecten de forma generalizada a las cuentas anuales, no limitándose a partidas, cuentas o elementos concretos de dichas cuentas.*



- En el caso de limitarse a **partidas, cuentas o elementos concretos** de las cuentas anuales, **representen o puedan representar cuantitativamente una parte sustancial de dichas cuentas anuales.**
- En el caso de referirse a defectos u omisiones de información cuantitativa o cualitativa en las cuentas anuales, se trate de **información fundamental** para su adecuada comprensión por parte de los usuarios”.

Cuando se emita una opinión desfavorable, se utilizarán uno o varios **párrafos intermedios** entre el del alcance y el de opinión en los que se describirán el efecto y los motivos por los que se ha alcanzado esta conclusión.

Si, además de las circunstancias que dan lugar a la opinión desfavorable, existe cualquier otra cuestión que requiera salvedad, la misma se detallará en el informe.

4.4 **Opinión denegada** (NTI # 3.3.12 a 3.3.15)

Las NT sobre Informes establecen que la denegación de opinión se originará por la existencia de:

- **Limitaciones al alcance** de la auditoría, de importancia y magnitud muy significativas (véase el apartado 5.1); y
- **En casos extremos**, de existencia de **múltiples incertidumbres** cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo (véase el apartado 6.1).

El texto del **párrafo de opinión** en un informe sobre cuentas anuales de un ejercicio quedará como sigue:

- a) Cuando se deniegue opinión debido a una o varias **limitaciones muy significativas** al alcance de la auditoría (véase el Modelo 5 del Anexo A):

“Debido al efecto muy significativo de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas”.

- b) Si la denegación se debe a una **situación excepcional** de existencia de **múltiples incertidumbres**:

“Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas”.

Aunque por las razones indicadas no se pudiera expresar opinión, se mencionará, en párrafos distintos al de opinión, cualquier salvedad por incumplimiento de principios y



criterios contables de aplicación que se hubiese observado durante la realización del trabajo.

4.5 Opinión parcial (NTI # 3.3.16)

En un informe de auditoría sobre cuentas anuales **no se permite expresar una opinión parcial** sobre alguno o varios estados, epígrafes o partidas de las cuentas anuales cuando se esté expresando una opinión desfavorable o se deniegue ésta sobre dichas cuentas anuales en su conjunto.

Sin embargo, excepcionalmente, en el caso del primer ejercicio auditado de una entidad si el auditor no puede satisfacerse de la **razonabilidad** del importe de las **existencias iniciales** y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior, a pesar de que esta circunstancia **puede dar lugar a denegar la opinión sobre los resultados** del ejercicio y, cuando proceda, sobre los flujos de efectivo, *“...si las circunstancias concretas lo permiten, en el mismo informe se podrá emitir una opinión distinta a la indicada anteriormente para el resto de los estados o documentos que componen las cuentas anuales. En este supuesto, la opinión no se expresará sobre las cuentas anuales en su conjunto, sino que se referirá específicamente a los estados concretos que corresponda”*.

5. CIRCUNSTANCIAS CON POSIBLE EFECTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA (NTI # 3.4)

5.1 Limitación al alcance del trabajo realizado (NTI # 3.4.1 a 3.4.6)

Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas de Auditoría, o aquellos otros procedimientos adicionales que considere necesarios en cada caso concreto de acuerdo con su juicio profesional, para satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de conformidad con el marco normativo de información financiera. Las limitaciones al alcance pueden venir impuestas por la entidad auditada o por las circunstancias.

Ante una limitación al alcance, la decisión de **denegar** opinión o emitirla con **salvedades** dependerá de **la importancia de la limitación**, debiendo considerarse para ello la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales, tanto cuantitativa como cualitativamente, con el fin de determinar si dicho efecto pudiera ser significativo o muy significativo.

Cuando las **limitaciones al alcance** sean **significativas** y vengan **impuestas por la entidad**, ésta **no suministre razones válidas** de tal imposición y el auditor **no pueda obtener evidencia** que elimine estas limitaciones **considerará denegar su opinión** sobre las cuentas anuales, atendiendo a las **circunstancias cualitativas** de esta situación.

Si se emite una opinión con salvedad por este motivo, se describirá claramente la **limitación al alcance** en un **párrafo intermedio**, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.



5.2 Incumplimiento de principios y criterios contables (NTI # 3.4.7 a 3.4.12)

5.2.1 Consideraciones generales (NTI # 3.4.7 y 3.4.8)

De acuerdo con las NT sobre Informes, las circunstancias que suponen un incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación son las siguientes:

- a) Utilización de un marco normativo de información financiera distinto del aplicable a la entidad auditada o la utilización de principios y criterios contables contrarios a los establecidos en el mismo;
- b) Existencia de errores o irregularidades en la elaboración de las cuentas anuales;
- c) Omisión de información en las cuentas anuales, ya sea por defecto en los desgloses requeridos en la memoria o por presentación inadecuada de las cuentas, de forma que éstas no contienen toda la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada; y
- d) Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no se corrige en las cuentas anuales o no se desglosa adecuadamente en la memoria.

Los incumplimientos de principios y criterios contables aplicables tendrán el siguiente tratamiento en el informe de auditoría:

- Si su efecto sobre las cuentas anuales fuese significativo, se deberá expresar una opinión con salvedades.
- Si su efecto fuese muy significativo, no presentando las cuentas anuales la imagen fiel de la entidad, se emitirá una opinión desfavorable.

En ambos casos, se detallarán en uno o varios párrafos intermedios las razones que llevan a esta conclusión y se cuantificarán las desviaciones de los principios y criterios contables de aplicación, siempre que sea factible.

5.2.2 Omisión de información en las cuentas anuales (NTI # 3.4.10)

Cuando la circunstancia que supone un incumplimiento de los principios y criterios contables aplicables sea la omisión de información en las cuentas anuales, ya sea por defecto en los desgloses requeridos o por presentación inadecuada, en el párrafo intermedio de salvedad **se identificará o incorporará la información omitida, siempre que sea factible**, en función de su fiabilidad y volumen.

5.2.3 Cuantificación del efecto del incumplimiento o la información omitida

En aquellos casos en los que el auditor pueda cuantificar el efecto del incumplimiento o conseguir la información omitida o incorrecta de forma fiable sin aumentar sustancialmente el trabajo de auditoría, estará obligado a realizar la cuantificación y a obtener la



información. Sin embargo, el auditor no es responsable de preparar ni de procesar la información contable, por lo que si el asunto no fuese fácilmente cuantificable u obtenible, o el volumen de información omitida fuese significativo, deberá requerir a los administradores de la entidad auditada que realicen la estimación y preparen la información necesaria y, en su caso, modifiquen las cuentas para incluir esa información. En estos casos, si no se modifican las cuentas anuales o al auditor no se le facilita dicha cuantificación o la información omitida, éste se encontrará ante un **incumplimiento de principios y criterios contables o una limitación al alcance**, según proceda, debiendo **identificar la información omitida** teniendo en cuenta lo indicado en el párrafo anterior.

5.2.4 Estimaciones en la preparación de cuentas anuales (NTI # 3.4.11 y 3.4.12)

En relación con determinadas estimaciones que es necesario realizar para preparar las cuentas anuales (por ejemplo, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, etc), las NTI sobre Informes indican que, en términos generales, podrán realizarse de manera fiable y, por tanto, en las cuentas se debe recoger el efecto monetario de dichas estimaciones, conforme a lo dispuesto por el marco de información financiera aplicable, de modo que tales circunstancias no deben calificarse como incertidumbres.

En consecuencia, si el auditor considera que el desenlace final de un asunto puede ser estimado razonablemente por la entidad, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, pero ésta no lo hace o realiza una estimación que no parece razonable a juicio del auditor, el informe de auditoría deberá incluir una salvedad por incumplimiento de principios y criterios contables.

6. EXISTENCIA DE INCERTIDUMBRES

6.1 Consideraciones generales (NTI # 3.5.2 y 3.5.4 e Introducción Resolución)

Al llevar a cabo su trabajo, el auditor puede concluir que existen *“circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales”*. Estas circunstancias se conocen como incertidumbres.

Las **incertidumbres** significativas, originadas por causas diferentes a las que generan dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, y que hayan sido adecuadamente informadas en la memoria, no supondrán una salvedad en la opinión, sino que, a juicio del auditor, se **considerará** la inclusión de un **párrafo de énfasis** en el informe de auditoría. No obstante, si **la información** sobre dicha incertidumbre significativa **no se hubiese reflejado adecuadamente** en las cuentas anuales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, deberá **considerarse** el **incumplimiento de principios y criterios contables** que esta circunstancia origina y, en consecuencia, dependiendo de su efecto sobre las cuentas anuales, se expresará una **opinión con salvedades o desfavorable**.

En casos extremos, como aquellas situaciones en las que la posible interacción entre **múltiples incertidumbres** pueda dar lugar a un **efecto conjunto muy significativo** sobre las cuentas anuales, el auditor podrá **considerar** adecuado **denegar opinión en**



lugar de incluir un párrafo de énfasis (véase el apartado 4.4). En estos casos, los párrafos de incertidumbres se ubicarán antes del párrafo de opinión.

6.2 Incertidumbres en relación con el principio de empresa en funcionamiento (NTI # 3.5.3)

En el caso concreto de **incertidumbre significativa** sobre el principio de **empresa en funcionamiento**, se establece la **obligatoriedad** de incluir un **párrafo de énfasis** en el informe de auditoría para informar sobre dicha incertidumbre, **siempre que la información** relativa a esta situación esté **adecuadamente recogida en la memoria** (ya que si la información no estuviese adecuadamente recogida en la memoria supondría una salvedad por incumplimiento de principios y criterios contables).

7. TRATAMIENTO DEL PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD (Introducción Resolución NTI)

El tratamiento en el informe de auditoría del principio de uniformidad se modifica en línea con la supresión, en el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas (artículo 3.1 del TRLAC), de la obligada mención que, de acuerdo con la normativa anterior, en todo informe de auditoría el auditor debía incluir en relación con el cumplimiento del citado principio contable.

En ese sentido, de acuerdo con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría, un cambio significativo en los principios y normas contables no tendrá que reflejarse necesariamente y en todos los casos en el párrafo de opinión, como ocurría hasta ahora, sino **sólo cuando el cambio** suponga un **incumplimiento** del marco normativo de información financiera (véase el apartado 5.2).

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que este cambio no afecta al trabajo de verificación que debe seguir realizándose en relación con la aplicación correcta de este principio en la formulación de las cuentas anuales.

8. INFORMACIÓN Y CIFRAS COMPARATIVAS

8.1 Naturaleza de la información comparativa (NTI # 3.5.9 y 3.5.10; NTA-IC # 1 y 2)

La legislación mercantil española exige que las cuentas anuales de un ejercicio se presenten incluyendo cifras e información comparativas del ejercicio anterior como parte integrante de las mismas, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del período actual. No obstante, las entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos que les sean de aplicación (por ejemplo, normativa reguladora de folletos de salida a bolsa), las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores.

A efectos de la NTA sobre Información Comparativa, se entiende por **información comparativa** aquellas cifras e información que se incluyen en las cuentas anuales relativas a



uno o más períodos anteriores, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

La naturaleza de la información comparativa puede ser de dos tipos:

- **Cifras comparativas:** Información comparativa, correspondiente a cifras del período anterior, así como otra información relativa a dicho período, que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales del período actual, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del período actual. El nivel de detalle de las cifras y de la información comparativa que se presenta depende de su relevancia respecto a las cifras del período actual.
- **Cuentas anuales comparativas:** Información comparativa relativa a cifras e información del período anterior que se incluye a efectos comparativos junto a las cuentas anuales del período actual. El nivel de información de estas cuentas anuales comparativas es equivalente al de las cuentas anuales del período actual.

La utilización de una u otra dependerá de los requerimientos normativos aplicables a cada circunstancia, así como de las necesidades de la entidad, en cuyo caso suele especificarse en los términos del encargo.

8.2 Informe de auditoría cuando se presentan cifras comparativas (NTA-IC # 11)

Cuando se presenten cifras comparativas, la **opinión** del auditor se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del **ejercicio actual**, y el informe de auditoría **no incluirá referencia** a estas **cifras comparativas**, excepto en determinadas circunstancias según se indica a continuación.

8.2.1 Consideraciones generales (NTA-IC # 13 a 15)

Si en el informe de auditoría del **período anterior** se hubiese expresado una opinión con **salvedades, desfavorable o denegada** y la cuestión que motivó esa opinión se hubiese **resuelto, registrado y revelado** en las cuentas anuales de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable, en la opinión sobre el período actual **no se hará mención a la opinión emitida sobre el período anterior**.

Sin embargo, si la cuestión que dio lugar a la opinión con **salvedades, desfavorable o denegada** **no se hubiese resuelto**, se expresará una **opinión con salvedades, desfavorable o denegada**, según proceda, sobre las **cuentas anuales del período actual** y en el párrafo intermedio del informe de auditoría donde se explica la salvedad se procederá como sigue:

^{3/4} Efecto significativo sobre las cifras del período actual

Si los **efectos** (o posibles efectos en caso de limitación al alcance) de dicha cuestión **sobre las cifras del período actual** fuesen **significativos**, en el **párrafo intermedio** se hará **referencia tanto a las cifras del período actual como a las cifras**



comparativas en la descripción de la cuestión que origina la opinión con salvedades, denegada o desfavorable (véase el Modelo 8 del Anexo A).

¾ Efecto no relevante para las cifras del período actual, pero sí respecto a la comparabilidad en relación con las cuentas anuales del período anterior

Si la salvedad que motivó dicha opinión **no** fuese **significativa** para las cifras del **período actual, pero sí** respecto a la **comparabilidad** en relación con las cuentas anuales del período anterior, se explicará que se expresa una **opinión con salvedades, desfavorable o denegada sobre las cuentas anuales del período actual** por los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta **sobre la comparabilidad** entre las cifras del período actual y las cifras comparativas (véase el Modelo 9 del Anexo A).

Si durante la auditoría del período actual el auditor detectase un **error o irregularidad significativa en las cuentas anuales del período anterior** sobre las que emitió en su momento un informe sin salvedad por ese motivo, en el informe de auditoría del período actual procederá como sigue:

¾ Las cifras comparativas se han adaptado o se ha incluido información en la memoria del período actual

Si no se han reformulado las cuentas anuales y el informe de auditoría no se ha emitido de nuevo, pero se han **adaptado** correctamente las **cifras comparativas** o se ha **incluido información** adecuada en la memoria de las cuentas anuales del período actual, el auditor **considerará** la posibilidad de incluir un **párrafo de énfasis** en el informe de auditoría del **período actual** donde se describan las circunstancias y se haga referencia, si fuese relevante, a la información de las cuentas anuales donde se describe la cuestión.

¾ Las cifras comparativas no se han adaptado o no se ha incluido información en la memoria del período actual

Si las **cifras comparativas no se han adaptado correctamente o no se ha incluido información adecuada** en la memoria de las cuentas anuales del período actual, el auditor expresará una **opinión con salvedades o desfavorable** sobre las cuentas anuales del **período actual con respecto a las cifras comparativas**.

8.2.2 Cuentas anuales del período anterior auditadas por otro auditor (NTA-IC # 16)

Tal y como se indica en el primer párrafo de este apartado 8.2, cuando se presenten cifras comparativas la **opinión** del auditor se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del **período actual**. Adicionalmente, cuando las cuentas anuales del período anterior hayan sido auditadas por otro auditor, el auditor sucesor **considerará la posibilidad de incluir un párrafo sobre “otras cuestiones”** indicando (véase el Modelo 10 del Anexo A):

- Que las cuentas anuales del período anterior fueron auditadas por el auditor predecesor;



- El tipo de opinión que emitió el auditor predecesor y, en el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, incluirá, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión (esto es, o, por incumplimiento de principios y normas contables o por limitación al alcance, ...); y
- La fecha de dicho informe.

8.2.3 Cuentas anuales del período anterior no auditadas (NTA-IC # 17)

Cuando se presenten cifras comparativas y las cuentas anuales del período anterior no hubieran sido auditadas, la **opinión** sobre las cuentas anuales **se referirá únicamente al período actual** y el auditor manifestará en un párrafo sobre **“otras cuestiones”** del informe de auditoría que las **cifras comparativas no han sido auditadas**. En este caso, el auditor **considerará** requerir a la entidad que **identifique la información comparativa** incluida en las cuentas anuales **como “no auditada”**.

No obstante lo anterior, el hecho de incluir en el párrafo sobre “otras cuestiones” dicha manifestación no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de que los saldos de apertura no contienen errores o irregularidades que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del período actual.

8.3 Informe de auditoría cuando se presentan cuentas anuales comparativas (NTA-IC # 18)

Cuando se presenten, ya sea voluntariamente o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores, la **opinión** del auditor **se referirá a cada uno de los períodos** para los que se presentan cuentas anuales (véase el Modelo 11 del Anexo A), con las excepciones que se indican en los apartados 8.3.2 y 8.3.3.

8.3.1 Cuentas anuales del período anterior auditadas por el mismo auditor (NTA-IC # 19)

Cuando se opine sobre las cuentas anuales del período anterior junto con las del período actual y la **opinión** sobre las cuentas anuales del **período anterior difiera de la que previamente se expresó**, el auditor **incluirá un párrafo sobre “otras cuestiones”** en el que describirá los motivos que justifican la diferencia en la opinión.

8.3.2 Cuentas anuales del período anterior auditadas por otro auditor (NTA-IC # 20 a 23)

Cuando en las cuentas anuales de un ejercicio se incorpore información completa de las cuentas anuales del ejercicio anterior y éste hubiese sido auditado por otro auditor, el auditor sucesor expresará una **opinión sólo sobre las cuentas anuales del período actual e incluirá un párrafo sobre “otras cuestiones”** en el que indicará:

- Que las cuentas anuales del período anterior fueron auditadas por otro auditor;



- El tipo de opinión expresada por el otro auditor y, en el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; y
- La fecha de dicho informe.

No obstante, si el **informe de auditoría** del auditor predecesor sobre las cuentas anuales del **período anterior se emitiera de nuevo**, junto con las cuentas anuales comparativas del ejercicio actual, la **opinión del auditor sucesor se referirá únicamente** a las cuentas del **período actual**, sin que exista necesidad de mencionar el informe del auditor predecesor, informe que acompañará al del auditor sucesor junto con las cuentas anuales comparativas. En este supuesto, se **podrá considerar la inclusión** de un **párrafo sobre “otras cuestiones”** donde se explique la situación.

Si durante la auditoría del período actual el auditor sucesor detectase un **error o irregularidad significativo** que afecta a las cuentas anuales del **período anterior** sobre las que el auditor predecesor expresó, previamente, una opinión en la que no se mencionó dicha incidencia, el auditor sucesor comunicará esta circunstancia a la dirección y a los administradores de la entidad, y solicitará que se informe al auditor predecesor. Como consecuencia de lo anterior, se pueden dar los siguientes casos:

^{3/4} Se reformulan las cuentas anuales del período anterior y el auditor predecesor emite un nuevo informe de auditoría

Si se **reformulan las cuentas anuales del período anterior** y el **auditor predecesor emite un nuevo informe** de auditoría sobre esas cuentas anuales reformuladas, el auditor sucesor opinará únicamente sobre el período actual, y procederá según lo indicado anteriormente, esto es, la opinión del **auditor sucesor** se referirá únicamente a las **cuentas del período actual** sin necesidad de mencionar el informe del auditor predecesor, informe que acompañará al del auditor sucesor junto con las cuentas anuales comparativas y considerará la incorporación de un párrafo sobre “otras cuestiones”.

^{3/4} Se reformulan las cuentas anuales del período anterior, pero el auditor predecesor no emite un nuevo informe de auditoría

Si el auditor predecesor no emite de nuevo el informe de auditoría sobre las cuentas anuales reformuladas del período anterior, el **auditor sucesor incluirá** en su informe de auditoría del período actual un **párrafo sobre “otras cuestiones”** indicando que el auditor predecesor emitió su informe sobre las cuentas anuales del período anterior antes de ser éstas reformuladas.

Si bien el auditor sucesor es responsable de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten significativamente a las cuentas anuales del período actual, no es responsable de emitir una opinión de auditoría sobre las cuentas reformuladas del período anterior, por lo



que en el párrafo sobre “otras cuestiones” antes indicado se puede mencionar esto expresamente como sigue:

“Según se indica en la Nota X, con fecha de xxxx los administradores han reformulado las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 20xx para incorporar... (además, será necesario incluir la mención relativa a que el informe del auditor predecesor fue emitido antes de la reformulación de las cuentas anuales). No hemos sido contratados para auditar, revisar o aplicar ningún procedimiento sobre las cuentas anuales de la sociedad correspondientes al ejercicio 20xx y, por lo tanto, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de 20xx consideradas en su conjunto”.

¾ No se reformulan las cuentas anuales del período anterior y el auditor predecesor no emite un nuevo informe

Si no se reformulan las cuentas y el auditor predecesor no emite un nuevo informe, el auditor sucesor hará referencia al informe del otro auditor en un **párrafo sobre “otras cuestiones”** en los términos indicados en el primer párrafo de este apartado 8.3.2 (referencia a que las cuentas del ejercicio anterior fueron auditadas por otro auditor, tipo de opinión expresada y fecha del informe).

Adicionalmente, en relación con las cifras comparativas, el auditor sucesor procederá como sigue:

- Si se han **adaptado** correctamente las **cifras comparativas** o se ha **incluido información** adecuada en la memoria, el auditor sucesor **considerará** la posibilidad de incluir un **párrafo de énfasis** en el informe de auditoría del **período actual** donde se describan las circunstancias y se haga referencia, si fuese relevante, a la información de las cuentas anuales donde se describe la cuestión.
- Si las **cifras comparativas no se han adaptado** correctamente o **no se ha incluido información** adecuada en la memoria, el auditor sucesor expresará una **opinión con salvedades o desfavorable** sobre las cuentas anuales del **período actual con respecto a las cifras comparativas**.

8.3.3 Cuentas anuales comparativas no auditadas del período anterior (NTA-IC #24)

Si no se hubiesen auditado las cuentas anuales del período anterior, en un **párrafo sobre “otras cuestiones”** se indicará que las **cuentas anuales comparativas no han sido auditadas**. Esta manifestación, no obstante, no exime al auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten significativamente a las cuentas anuales del período actual.

9. EFECTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE LA REEXPRESIÓN DE INFORMACIÓN COMPARATIVA

9.1 Consideraciones generales



De acuerdo con el marco de información financiera aplicable, existen determinados casos que exigen la reexpresión de la información comparativa correspondiente a ejercicios anteriores que se presenta en las cuentas anuales a efectos comparativos junto con la información financiera del ejercicio corriente.

La reexpresión de la información comparativa, además de por la corrección de errores de ejercicios anteriores (que se trata en el apartado 8 anterior), puede venir motivada por las siguientes causas:

- a) La aplicación retroactiva de una norma que ha entrado en vigor en el ejercicio corriente; sin embargo, cabe asimismo que la nueva normativa permita o establezca su aplicación de forma prospectiva, en cuyo caso no daría lugar a la reexpresión de información comparativa;
- b) Una norma ya existente que exija la aplicación retroactiva de sus requisitos (por ejemplo, la reexpresión de información comparativa que resulta necesaria en el caso de ser aplicable la presentación de actividades interrumpidas (NECA 7ª), la reexpresión de información comparativa consecuencia del ajuste a los importes provisionales de una combinación de negocios dentro de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición (NRV 19ª), etc); y
- c) El cambio de un criterio contable a otro alternativo dentro de los permitidos (NRV 22ª);

La reexpresión a efectos contables de las cifras comparativas que se presentan en las cuentas anuales del ejercicio corriente y, en particular, aquella motivada por una nueva norma de registro y valoración que entra en vigor en el ejercicio corriente, no implica la reformulación de las cuentas anuales aprobadas del ejercicio anterior.

No obstante, las circunstancias anteriores vendrán determinadas dentro del marco de información financiera aplicable. Si, como consecuencia de dichas circunstancias, en las cuentas anuales de un ejercicio se están reexpresando las cifras comparativas, de acuerdo con lo previsto en las NT sobre Informes, dichas circunstancias no tendrán que tener reflejo en el párrafo de opinión, sino **únicamente cuando el cambio suponga un incumplimiento o se haya realizado o informado de forma inadecuada con respecto a lo que exija** el marco normativo de información financiera (véanse los apartados 5.2.1 y 7).

9.2 Adopción de una nueva norma de registro y valoración que entra en vigor en el ejercicio corriente o cambio de criterio contable

Como se ha indicado anteriormente, la reexpresión de la información comparativa puede venir motivada por la aplicación retroactiva de una norma que ha entrado en vigor en el ejercicio corriente. No obstante, cabe, asimismo, que dicha nueva normativa permita o establezca su aplicación de forma prospectiva, en cuyo caso no daría lugar a la reexpresión de información comparativa. En consecuencia, , en este caso, se producirá una falta de uniformidad en la aplicación de las políticas contables que vendrá asociada con la primera aplicación de una norma con carácter prospectivo y, de acuerdo con las nuevas NT sobre



Informes si el cambio se registra de acuerdo con lo establecido en el marco normativo de información financiera correspondiente, no dará lugar a mención alguna en el informe de auditoría. No obstante lo anterior, en función de las circunstancias, el auditor podrá considerar la incorporación de un párrafo de énfasis informando de este cambio que, además, deberá estar adecuadamente explicado en la memoria.

En este sentido, en los casos en que se haya producido un cambio de criterio contable, pueden darse las siguientes situaciones:

- a) que el cambio al nuevo criterio sea aceptable y haya supuesto la modificación de las cifras comparativas. En general no tendrá efecto alguno sobre el informe del auditor. No obstante, excepcionalmente y a juicio del auditor, éste podrá considerar la inclusión de un **párrafo de énfasis**, a continuación del párrafo de opinión, en el que se explique que las cifras del ejercicio anterior incluidas a efectos comparativos en las cuentas anuales no son las mismas que las cifras que figuran en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio anterior como consecuencia del cambio de criterio

Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria adjunta, en la que se indica que los administradores de la Sociedad han aplicado por primera vez el Real Decreto (o Resolución) XX. De acuerdo con la mencionada normativa, los administradores de la Sociedad han reexpresado las cifras comparativas del ejercicio anterior, por lo que difieren de las contenidas en las cuentas anuales aprobadas de dicho ejercicio, detallándose en la Nota X de la memoria de las cuentas anuales adjuntas las diferencias existentes.

- b) que el cambio al nuevo criterio sea aceptable y se haya registrado prospectivamente¹ de acuerdo con lo establecido en dicha norma, en cuyo caso el **párrafo de énfasis**, de incluirse a juicio del auditor, mencionará el hecho de que no se incorporan las cifras del ejercicio anterior adaptadas a los nuevos criterios conforme con lo establecido en la mencionada norma;

Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria adjunta, en la que se indica que los administradores de la Sociedad han aplicado por primera vez el Real Decreto (o Resolución) XX, el cual permite aplicar la norma.... relativa a... (asunto de la Norma) a partir de... (fecha de entrada en vigor/fecha de aplicación anticipada). De acuerdo con lo permitido por la mencionada normativa, los administradores de la Sociedad no han reexpresado las cifras comparativas del ejercicio anterior, por lo que la comparación entre ambos ejercicios debe efectuarse considerando esta circunstancia.

- c) que el cambio al nuevo criterio sea aceptable y se haya registrado prospectivamente en contra de lo establecido en la normativa vigente, encontrándonos ante una **salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables** que resultan de aplicación, por lo que se incluirá un párrafo intermedio explicando el incumplimiento de principio contable, así como la falta de comparabilidad de la información derivada de la no reexpresión obligatoria de la información comparativa; o

¹ En caso de aplicar de manera prospectiva un cambio en criterio contable, que según la norma correspondiente se establece que debe aplicarse retroactivamente, por resultar impracticable, se seguirá como modelo orientativo el texto incluido en el Modelo 13 del Anexo A.



- d) que el nuevo criterio no sea de general aceptación o no esté justificado, en cuyo caso se incluirá una **salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables** que resultan de aplicación.

10. FECHA Y PUBLICIDAD DEL INFORME DE AUDITORÍA (NTI # 3.2.9 y 3.6)

La **fecha del informe** de auditoría debe coincidir con la de terminación de la etapa de ejecución del trabajo, que no podrá ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente para formarse una opinión, ni anterior a la fecha de formulación de las cuentas por los administradores.

En relación con los **hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio** al que se refieren las cuentas anuales, las NTA sobre Informes remiten a la Norma Técnica de Auditoría sobre Hechos Posteriores que regula el tratamiento que debe dar el auditor a los mismos en función de su naturaleza y sus potenciales efectos en el informe de auditoría, eliminándose, en consecuencia, los apartados “Hechos posteriores a la fecha de las cuentas anuales” y “Hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega” de las anteriores NTA sobre Informes.

Por último, por lo que se refiere a la **publicidad del informe de auditoría**, se mantiene la prohibición de su publicación parcial o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas. Si bien se indica que una vez el informe esté disponible públicamente podrá hacerse mención en otros documentos de su existencia, en cuyo caso, deberá mencionarse el tipo de opinión emitida.

11. MODELOS DE INFORMES DE AUDITORÍA

Las NTA sobre Informes y la NTA sobre Información Comparativa presentan sendos Anexos con modelos de informes de auditoría de cuentas anuales, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores (Modelos 1 a 11 del Anexo A). La finalidad de estos modelos es orientar al auditor y conseguir la máxima uniformidad en la redacción de estos informes con el fin de facilitar su comprensión por parte de los usuarios de cuentas anuales. No obstante, la terminología de dichos modelos deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).



ANEXO A: MODELOS DE INFORME DE AUDITORÍA

- Modelo 1: Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable.
- Modelo 2: Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación.
- Modelo 3: Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance.
- Modelo 4: Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Modelo 5: Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Modelo 6: Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Modelo 7: Informe sobre cuentas anuales consolidadas de un ejercicio.
- Modelo 8: Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad respecto a las cifras del ejercicio actual por los efectos significativos de la cuestión no resuelta que motivó una opinión con salvedades el período anterior.
- Modelo 9: Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por los efectos sobre las cifras comparativas de la cuestión no resuelta que motivó una opinión con salvedades el período anterior.
- Modelo 10: Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio cuando las cuentas anuales del período anterior fueron auditadas por otro auditor y el auditor sucesor decide incluir un párrafo sobre “otras cuestiones” indicando este hecho.
- Modelo 11: Informe sobre las cuentas anuales de dos ejercicios (cuentas anuales comparativas) cuando el informe del período anterior contenía una salvedad por una cuestión que no se ha resuelto y cuyos efectos sobre las cifras del período actual son significativos tanto para las cuentas anuales del período actual como para las cuentas anuales del período anterior y requieren una opinión con salvedades.



MODELO 1

Informe sobre las cuentas anuales de un ejercicio con opinión favorable

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 2

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el incumplimiento(s) de los principios y criterios contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 3

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo x, el trabajo se ha realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar... (*hacer una referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo anterior*), las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 4

Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el incumplimiento(s) de los principios de criterios contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesario para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx ni de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, de los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 5

Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo x, el trabajo se ha realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

Debido al efecto muy significativo de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 6

Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria adjunta, en la que se menciona... *(descripción del hecho que quiere destacarse mediante el párrafo de énfasis)*. (*)

(Conforme a lo establecido en el apartado 3.5.1 de la NTI , el párrafo de énfasis se situará a continuación del párrafo de opinión)

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas



Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

(*) A modo de ejemplo, se incluye a continuación un párrafo de énfasis relativo a la existencia de una incertidumbre significativa en relación con la capacidad de la Sociedad para continuar con sus operaciones, estando adecuadamente desglosada esta circunstancia en las cuentas anuales:

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria adjunta, en la que se indica que la compañía ha incurrido en pérdidas de XXXXX durante el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20xx y, desde dicha fecha, el importe total del pasivo a corto plazo excede del total de activo circulante en XXXXXX. Estas condiciones, junto con otros factores mencionados en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la compañía para continuar con sus operaciones”.



MODELO 7

Informe sobre cuentas anuales consolidadas auditadas de un ejercicio

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de XYZ, S.A. (la sociedad dominante) y sociedades dependientes (el Grupo) que comprenden el balance consolidado al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores de la sociedad dominante son los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales consolidadas en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales consolidadas y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas adjuntas del ejercicio 20xx expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio consolidado y de la situación financiera consolidada de XYZ, S.A. y sociedades dependientes al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados consolidados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores de la sociedad dominante consideran oportunas sobre la situación del Grupo, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión consolidado con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de XYZ, S.A. y sociedades dependientes.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 8

Cifras comparativas

Informe que responde a las siguientes circunstancias (véase el apartado 8.2.1 de esta Guía):

- **El informe de auditoría sobre el período anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.**
- **Los efectos de dicha cuestión sobre las cifras del período actual son significativos y requieren que se exprese una opinión con salvedades respecto a las cifras del período actual.**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balanceal 31 de diciembre de 20x1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Tal como se comenta en la Nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna en relación a las partidas de inmovilizado material. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y, como consecuencia de ello, nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio incluyó una salvedad por esta cuestión. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20x1 y xxx en 20x0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20x1 y xxx en 20x0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20x1 y xxx en 20x0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20x1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31



de diciembre de 20x1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 9

Cifras comparativas

Informe que responde a las siguientes circunstancias (véase el apartado 8.2.1 de esta Guía):

- **El informe de auditoría sobre el período anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos en el caso de limitación al alcance, de dicha cuestión en las cifras del período actual no son significativos pero requieren que se exprese una opinión con salvedades debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparación entre las cifras del período actual y las del período anterior.**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20x1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación

Debido a que fuimos nombrados auditores de la sociedad XYZ, S.A. durante 20x0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni pudimos satisfacernos mediante procedimientos alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes al resultado de las operaciones y al patrimonio neto inicial. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20x0 contenía una salvedad al respecto.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras comparativas del hecho descrito en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20x1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación



financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20x1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 10

Cifras comparativas

Informe para aquellos casos en los que las cuentas anuales correspondientes al período anterior fueron auditadas por un auditor predecesor y el auditor decide incluir un párrafo indicando este hecho (véase el apartado 8.2.2 de esta Guía)

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20x1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la Sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación

En nuestra opinión las cuentas anuales del ejercicio 20x1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la XYZ, S.A. a 31 de diciembre de 20x1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Con fecha xx de 20x1 otros auditores emitieron su informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20x0 en el que expresaron una opinión... *(favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta a favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, por incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance...).*

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.



Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



MODELO 11

Cuentas anuales comparativas

Informe que responde a las siguientes circunstancias (véase el apartado 8.3 de esta Guía):

- **Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del período actual y sobre las cuentas anuales del período anterior.**
- **El informe de auditoría sobre el período anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que dio lugar a la modificación no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del período actual son significativos, tanto para las cuentas anuales del período actual como para las cuentas anuales del período anterior y requieren una opinión con salvedades.**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden los balances al 31 de diciembre de 20x1 y de 20x0, las cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de cambios en el patrimonio neto, los estados de flujos de efectivo y las memorias correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Tal como se comenta en la Nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna sobre el inmovilizado material. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20x1 y xxx en 20x0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20x1 y xxx en 20x0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20x1 y xxx en 20x0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales de los ejercicios 20x1 y 20x0 adjuntas expresan, en todos los aspectos



significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20x1 y de 20x0, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, de los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha



ANEXO B

Criterios de actuación del 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 las modificaciones introducidas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre

1. INTRODUCCIÓN

Con fecha 24 de septiembre de 2010 se ha publicado en el BOE el **RD 1159/2010**, de 17 de septiembre, *por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre*, que es de aplicación a las **cuentas anuales** individuales y consolidadas **de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2010**, quedando derogado el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, y las demás normas de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en el Real Decreto 1159/2010 (véase la Circular E24/2010).

Con la adopción de las nuevas NOFCAC y las modificaciones al PGC, en el primer ejercicio de aplicación de estas normas, la situación a la que se enfrenta el auditor se caracteriza por los siguientes aspectos:

- Como consecuencia de la entrada en vigor en el ejercicio de nuevas normas contables, se produce un cambio en los criterios contables utilizados para la formulación de las cuentas anuales² del ejercicio 2010 en relación con el ejercicio anterior.
- De acuerdo con las Disposiciones Transitorias Segunda (DT 2ª) y Quinta (DT 5ª) del mencionado Real Decreto, las cuentas anuales consolidadas e individuales, respectivamente, correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010, podrán presentarse incluyendo:
 - a) información comparativa sin adaptar; o
 - b) información comparativa adaptada a los nuevos criterios.
- Cuando se opte por presentar información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios, a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, las cuentas anuales se calificarán como iniciales.
- Por el contrario, si se optase por presentar información comparativa adaptada a los nuevos criterios, la fecha de primera aplicación será la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2010 (es decir, para las sociedades cuyo

² Cuando en esta Circular se haga referencia a “cuentas anuales” se entenderá cuentas anuales individuales y/o cuentas anuales consolidadas, según corresponda.



ejercicio económico coincida con el año natural, el 1 de enero de 2009), y las cifras e información correspondientes al mismo deberán ser preparadas mediante la aplicación de las nuevas normas. En este caso, dichas cifras comparativas no coincidirán con las aprobadas en el ejercicio anterior que fueron inscritas en el Registro Mercantil.

- En ambos casos, en la memoria de las primeras cuentas anuales que se elaboren de acuerdo con las nuevos criterios, y según lo establecido en la Tercera Parte del PGC (Contenido de la Memoria, apartado 2.7) en relación con los cambios en criterios contables, en una nota de la memoria se recogerá la naturaleza y descripción del cambio producido mediante una explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados y donde se indicará la opción tomada por los administradores de acuerdo con las disposiciones transitorias correspondientes. Asimismo, en el caso de haber tomado la opción de presentar cifras comparativas adaptadas, se incluirá el importe de la corrección para cada uno de los saldos de balance del ejercicio anterior afectados.
- Por último, de acuerdo con las nuevas Normas Técnicas sobre Informes, el informe del auditor ya no incluye párrafo sobre la comparabilidad de la información ni mención alguna en el párrafo de opinión a la uniformidad (salvo que el cambio de criterio no se haya aplicado de acuerdo con lo establecido en las normas contables).

2. PRIMERAS CUENTAS ANUALES CON CIFRAS COMPARATIVAS SIN ADAPTAR – CUENTAS ANUALES INICIALES

Tomando como fecha de cierre el 31 de diciembre, la fecha de primera aplicación será 1 de enero de 2010 y las cuentas anuales incluirán información comparativa sin adaptar, siempre que así lo hayan decidido los administradores.

2.1 Memoria de las cuentas anuales

En estos casos, de acuerdo con lo establecido en las Disposiciones Transitorias 2ª y 5ª del RD 1159/2010, estas cuentas se considerarán, a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, cuentas anuales iniciales e incluirán información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios.

Adicionalmente, en una nota de la memoria se incluirán:

- a) Las distintas opciones tomadas por los administradores en la formulación de las cuentas anuales iniciales: decisión de no presentar información comparativa adaptada y fecha de transición considerada; y
- b) Una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y en el actual.

La falta de la mencionada información o una información incorrecta supondrá la necesidad de evaluar, por parte del auditor, si la importancia de la información omitida o errónea origina la incorporación de la correspondiente salvedad en el informe de auditoría.



2.2 Informe de auditoría

Uniformidad.- En estos casos, la falta de uniformidad vendrá asociada a la primera aplicación de una norma o un cambio de política contable en el ejercicio con carácter prospectivo, lo cual, de acuerdo con las Normas Técnicas sobre Informes si el cambio se registra de acuerdo con lo establecido en el marco normativo de información financiera correspondiente, no dará lugar a mención alguna en la opinión de auditoría.

Comparabilidad.- Si bien con las nuevas normas de auditoría ya no se requiere mención expresa a la comparabilidad, el auditor podrá considerar conveniente la inclusión de un párrafo de énfasis en el que se haga referencia a la nota de la memoria donde se explica en detalle el cambio de criterios contables de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior.

Este párrafo de énfasis podría tener la siguiente redacción:

- Informe sobre las cuentas anuales individuales:

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria adjunta, en la que se indica que las cuentas anuales del ejercicio 2010 adjuntas son las primeras que los administradores de la Sociedad formulan aplicando las modificaciones introducidas al Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2010) mediante el Real Decreto 1159/2010 y el régimen transitorio que incluye el citado Real Decreto. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el apartado a) de la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1159/2010, se han considerado las presentes cuentas anuales como cuentas anuales iniciales, no habiendo sido objeto de adaptación a los nuevos criterios las cifras comparativas relativas al ejercicio anterior, por lo que la comparación entre ambos ejercicios debe efectuarse considerando esta circunstancia.”

- Informe sobre las cuentas anuales consolidadas:

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria consolidada adjunta, en la que se indica que las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2010 adjuntas son las primeras que los administradores de la Sociedad dominante formulan aplicando las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010 y el régimen transitorio que incluye el citado Real Decreto. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 a) de la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 1159/2010, se han considerado las presentes cuentas anuales consolidadas como cuentas anuales consolidadas iniciales, no habiendo sido objeto de adaptación a los nuevos criterios las cifras comparativas relativas al ejercicio anterior, por lo que la comparación entre ambos ejercicios debe efectuarse considerando esta circunstancia.”



3. PRIMERAS CUENTAS ANUALES CON CIFRAS COMPARATIVAS ADAPTADAS

3.1 Memoria de las cuentas anuales

En la memoria se incluirá la siguiente información:

- a) Las distintas opciones tomadas por los administradores en la formulación de las cuentas anuales iniciales: decisión de presentar información comparativa de acuerdo con la DT 4ª y fecha de transición considerada;
- b) La naturaleza y descripción del cambio producido mediante una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio anterior (2009) y los aplicados en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio actual (2010) que, en general, deberían coincidir con los utilizados para realizar la reexpresión de las cifras comparativas; así como
- c) El importe de la corrección para cada uno de los saldos de balance del ejercicio anterior afectados.

Esta información ha de presentarse con el detalle suficiente para que el usuario de la información comprenda los ajustes significativos. Por su parte, la falta de la mencionada información o una información incorrecta supondrá la necesidad de evaluar, por parte del auditor, si la importancia de esta información omitida o errónea debe dar lugar a una salvedad en el informe de auditoría.

Las cifras e información correspondiente al ejercicio anterior únicamente se presentan con propósitos comparativos, por lo que, en general, salvo que las cifras e información comparativa constituyeran cuentas anuales completas, el informe de auditoría se referirá exclusivamente a las cuentas de este primer ejercicio 2010, tomadas en su conjunto. Ahora bien, ello no implica que el auditor no tenga ningún tipo de responsabilidad respecto de la información comparativa, incorporada por los administradores de la entidad y referida al ejercicio anterior. De hecho el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría sobre la información comparativa y los efectos del cambio de criterios contables con el alcance necesario para obtener evidencia que le permita emitir el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del 2010, tomadas en su conjunto.

3.2 Informe de auditoría

Uniformidad.- En relación con la uniformidad, en la medida en que las cifras que se presentan como información comparativa se hayan adaptado correctamente de acuerdo con los nuevos criterios, el cambio de criterio contable no tendrá efecto en el párrafo de opinión, sino sólo cuando el mismo suponga un incumplimiento del marco normativo de información financiera.

Comparabilidad.- Las cifras y la información correspondiente al ejercicio 2009 que se incluyen a efectos comparativos han debido ser adaptadas por aplicación de los nuevos criterios, por lo que no coincidirán con las aprobadas en el ejercicio anterior. El auditor



evaluará, en función de las circunstancias, la conveniencia de incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría del período actual en el que se mencione este hecho, haciendo referencia a la nota de la memoria donde se explican en detalle las diferencias.

El mencionado párrafo de énfasis podría tener la siguiente redacción:

- Informe sobre las cuentas anuales individuales:

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria adjunta, en la que se indica que las cuentas anuales del ejercicio 2010 adjuntas son las primeras que los administradores de la Sociedad formulan aplicando los cambios introducidos al Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2010) mediante el Real Decreto 1159/2010 y el régimen transitorio que incluye el citado Real Decreto. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el apartado b) de la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1159/2010, se ha considerado como fecha de transición el 1 de enero de 2009 y, en consecuencia, se presenta, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo y de la memoria, además de las cifras del ejercicio 2010, las correspondientes al ejercicio anterior, que han sido obtenidas mediante la aplicación de la nueva normativa antes mencionada. Consecuentemente, las cifras correspondientes al ejercicio anterior difieren de las contenidas en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio 2009 que fueron formuladas aplicando la normativa contable y mercantil vigente en dicho ejercicio”.

- Informe sobre las cuentas anuales consolidadas:

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria consolidada adjunta, en la que se indica que las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2010 adjuntas son las primeras que los administradores de la Sociedad dominante formulan aplicando los cambios introducidos en la legislación mercantil por las nuevas Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010 y el régimen transitorio que incluye el citado Real Decreto. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 b) de la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 1159/2010, se ha considerado como fecha de transición el 1 de enero de 2009 y, en consecuencia, se presenta, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance consolidado, de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, del estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, del estado de flujos de efectivo consolidado y de la memoria consolidada, además de las cifras del ejercicio 2010, las correspondientes al ejercicio anterior, que han sido obtenidas mediante la aplicación de la nueva normativa antes mencionada. Consecuentemente, las cifras correspondientes al ejercicio anterior difieren de las contenidas en las cuentas anuales consolidadas aprobadas del ejercicio 2009 que fueron formuladas aplicando la normativa contable y mercantil vigente en dicho ejercicio”.



ANEXO C

Criterios de actuación del auditor en la emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios sociales posteriores al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera

Las NIIF-UE requieren, en determinados casos, reexpresar la información financiera correspondiente a ejercicios anteriores que se presenta en las cuentas anuales a efectos comparativos, junto con la información financiera del ejercicio corriente.

La reexpresión de la información comparativa puede venir motivada por lo siguiente:

- a) La aplicación retroactiva de una norma que ha entrado en vigor en el ejercicio corriente;
- b) Una norma ya existente que exija la aplicación retroactiva de sus requisitos (por ejemplo, presentación de actividades interrumpidas, ajuste a los importes provisionales de una combinación de negocios dentro de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición, reexpresión de segmentos,);
- c) Modificación de un criterio contable a otro alternativo; y
- d) La corrección de errores materiales de ejercicios anteriores.

Todas estas circunstancias afectan a la **comparabilidad** de la información y, en algunos casos, puede afectar también a la **uniformidad** en la aplicación de políticas contables. Durante el ejercicio 2007, estando en vigor las Normas Técnicas de Auditoría aprobadas por Resolución de 19 de enero de 1991, y en tanto el ICAC no había desarrollado un modelo de informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas preparadas de acuerdo con NIIF-UE para el segundo y posteriores ejercicios de aplicación de dichas normas, el ICJCE emitió, en febrero 2007, la Guía de Actuación nº5 con el objetivo de adaptar los modelos de informes a las situaciones antes mencionadas. En enero de 2010, con motivo de la entrada en vigor de la NIC 1 revisada, los modelos anteriormente mencionados se actualizaron para dar cabida a los cambios introducidos por la mencionada norma, siendo aplicables desde dicha fecha los modelos de la Guía nº 5.1/2010.

Sin embargo, tras la modificación de la Sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes, así como la publicación de la “Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: Cifras Comparativas y Cuentas Anuales Comparativas” surgen cambios significativos relacionados con el tratamiento en los informes de auditoría de los aspectos relacionados con la uniformidad y comparabilidad. En concreto cabe destacar que:

- En línea con las Normas Internacionales de Auditoría, un cambio significativo de política contable no va a tener que reflejarse necesariamente y en todos los casos en el párrafo de opinión, como sucedía hasta ahora, sino únicamente cuando el cambio producido suponga un incumplimiento del marco normativo de información financiera.



- En consecuencia, se han suprimido las menciones expresas y obligatorias que en todos los casos el auditor debía reflejar en la opinión del informe de auditoría, relativas al **cumplimiento del principio de uniformidad**.

Por lo tanto, tras las modificaciones incorporadas a las Normas Técnicas de Auditoría surge la necesidad de revisar los modelos de informe aplicables en las situaciones previstas en la Guía de Actuación n° 05.1/2010, que son las siguientes:

a) Cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios sociales posteriores al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea - **con reexpresión de cifras comparativas por aplicación de nuevas normas contables NIIF-UE o cambio de criterio contable con carácter retroactivo;**

b) Cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios sociales posteriores al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea - **con aplicación de nuevas normas contables NIIF-UE o cambio de criterio contable, si bien con carácter prospectivo;**
y

c) Cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios sociales posteriores al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea - en el caso en el que, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad n° 8, “Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”, **como consecuencia de un error en las cuentas del ejercicio anterior, se proceda a su corrección con carácter retroactivo** y, en consecuencia, se modifiquen las cifras comparativas en las cuentas del ejercicio actual.

En el cuadro adjunto ofrecemos un resumen comparativo de cómo se ve afectado el informe de auditoría, en cada una de las situaciones anteriores, con las NTA antes y después de las modificaciones antes mencionadas.



Situación	Bajo Normas Técnicas de 1991			Bajo Normas Técnicas modificadas 2010		
	Uniformidad. Efecto en el IA ³	Comparabilidad. Efecto en el IA	Modelo aplicable	Uniformidad. Efecto en el IA	Comparabilidad. Efecto en el IA	Modelo aplicable
1. Cambio de política contable. Retroactiva	No hay salvedad por falta de uniformidad. Se incluye una aclaración en la opinión en el sentido de que son uniformes con las cifras presentadas a <u>efectos comparativos</u> .	Mención en el párrafo de comparación de la información de que las CCAA aprobadas del ejercicio anterior difieren de las presentadas a efectos comparativos.	Anexo 2 de la Guía 05.1-2010.	Sin efecto. Ya no se opina separadamente sobre la uniformidad.	Sin efecto. Desaparece el párrafo de comparación de la información y la mención a las CCAA aprobadas del ejercicio anterior.	Opinión favorable. NO OBSTANTE, a juicio del auditor, puede excepcionalmente estar justificado incluir un párrafo de énfasis explicando la situación.
2. Cambio de política contable. Prospectiva	Salvedad por uniformidad en el párrafo de opinión.	Sin efectos en el párrafo de comparación de la información.	Anexo 3 de la Guía 05.1-2010.	Sin efecto. Ya no se opina separadamente sobre la uniformidad.	Sin efecto. Desaparece el párrafo de comparación de la información.	Idem que anterior
3. Corrección de un error material	No hay salvedad por uniformidad. Se incluye una aclaración en la opinión en el sentido de que son uniformes con las cuentas presentadas a <u>efectos comparativos</u> .	Mención en el párrafo de comparación de la información de que las CCAA aprobadas del ejercicio anterior difieren de las presentadas a efectos comparativos.	Anexo 2 de la Guía 05.1-2010 <u>con adaptación del texto</u> .	Sin efecto. Ya no se opina separadamente sobre la uniformidad.	Sin efecto. Desaparece el párrafo de comparación de la información	Idem que anterior

El cuadro anterior sería de aplicación siempre que los escenarios planteados se lleven a cabo en cumplimiento del marco normativo de información financiera aplicable a la compañía, tanto en lo relativo al cumplimiento de las normas de registro y valoración como en los requerimientos de información a revelar en las notas de la memoria. En caso contrario, el auditor deberá evaluar incluir una salvedad en el informe de auditoría por incumplimiento de principio contable.

³ Informe de Auditoría (IA)



Como regla general, cabe esperar que el párrafo de énfasis explicando la naturaleza de la reexpresión de la información, o de la aplicación de la nueva política contable se incluya sólo en casos excepcionales, como puede ser la corrección de un error de naturaleza e importancia significativa para la comprensión de las cuentas anuales. A continuación, se propone la redacción del párrafo de énfasis cuando el auditor concluya que, como excepción a la regla general, es necesaria su inclusión:

1. Reexpresión de comparativas por aplicación de nuevas normas contables NIIF-UE o cambio de criterio contable con carácter retroactivo.

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota xx de la memoria adjunta, en la que se indica que los administradores de la Sociedad han aplicado por primera vez la norma XX. De acuerdo con la mencionada normativa, los administradores de la Sociedad han reexpresado las cifras comparativas del ejercicio anterior, por lo que difieren de las contenidas en las cuentas anuales aprobadas de dicho ejercicio, detallándose en la Nota XX de la memoria de las cuentas anuales adjuntas las diferencias existentes.”

2. Aplicación de nuevas normas contables NIIF-UE o cambio de criterio contable, con carácter prospectivo.

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota xx de la memoria adjunta, en la que se indica que los administradores de la Sociedad han aplicado por primera vez la norma XX, la cual permite aplicar la norma relativa a(asunto de la Norma) a partir de (fecha de entrada en vigor/fecha de aplicación anticipada). De acuerdo con lo permitido por la mencionada normativa, los administradores de la Sociedad no han reexpresado las cifras comparativas del ejercicio anterior, por lo que la comparación entre ambos ejercicios debe efectuarse considerando esta circunstancia “.

El texto sombreado se adaptará en cada caso, en función de que el nuevo criterio aplicado corresponda a la aplicación de una nueva NIIF/CINIIF que no requiere aplicación retroactiva en los ejercicios comparativos, o que fuera impracticable determinar el efecto acumulado al principio del ejercicio corriente de la aplicación de un nuevo criterio contable, de acuerdo con la NIC 8.

3. Corrección de un error.

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota xx de la memoria adjunta, en la que se indica que las cifras comparativas del ejercicio anterior difieren de las contenidas en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio 20xx-1 debido al registro contable de la corrección efectuada con carácter retroactivo según se indica en la mencionada nota de la memoria de las cuentas anuales adjuntas”.



Modelo de Informe de Auditoría de Cuentas Anuales Consolidadas

Cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios sociales posteriores al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea

A los Accionistas de [XYZ, S.A.]

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de [XYZ, S.A.] (la “Sociedad”) y sociedades dependientes (el “Grupo”) que comprenden el estado de situación financiera consolidado al [xx de xxx de 20xx], la cuenta de resultados consolidada, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Como se indica en la nota X de la memoria adjunta, los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales del Grupo, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea, y demás disposiciones del marco normativo de información financiera aplicable al Grupo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales consolidadas en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales consolidadas y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y de las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas del ejercicio [20xx] adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio consolidado y de la situación financiera consolidada de [XYZ, S.A.] y sociedades dependientes al [xx de xxx de 20xx] así como de los resultados consolidados de sus operaciones y, de los flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea, y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación.

El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio [20xx] contiene las explicaciones que los Administradores de [XYZ, S.A.] consideran oportunas sobre la situación del Grupo, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio [20xx]. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión consolidado con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de [XYZ, S.A.] y sociedades dependientes.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha
