



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

**GUÍA DE
ACTUACIÓN**

32

**GUÍA DE ACTUACIÓN
SOBRE LOS CRITERIOS A SEGUIR POR EL
AUDITOR EN LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO
Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA DE
LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS
CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO SOCIAL
EN QUE SE APLICAN POR PRIMERA VEZ LAS
NIIF ADOPTADAS POR LA UNIÓN EUROPEA**

Febrero de 2012

Criterios de actuación del auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas correspondientes al ejercicio social en que se aplican por primera vez las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea.

Introducción

De acuerdo con el artículo 43 del Código de Comercio:

Las cuentas anuales consolidadas deberán formularse de acuerdo con las siguientes normas:

a) Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, aplicarán las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

No obstante, también les serán de aplicación los artículos 42, 43 y 49 de este Código. Asimismo, deberán incluir en las cuentas anuales consolidadas la información contenida en las indicaciones 1.ª a 9.ª del artículo 48 de este Código.

b) Si, a la fecha de cierre del ejercicio ninguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, podrán optar por la aplicación de las normas de contabilidad incluidas en este Código y sus disposiciones de desarrollo, o por las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Si optan por estas últimas, las cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas, siéndoles igualmente de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de la letra a) de este artículo.

Por lo tanto, es posible que una entidad aplique por primera vez, en la actualidad, las normas internacionales de información financiera adoptadas por la UE (en adelante, NIIF-UE), como consecuencia de un proceso de admisión a cotización de sus propios valores o de los de alguna entidad dependiente, en un mercado regulado de cualquier estado miembro de la UE, o en ejercicio de la opción que ofrece la legislación sobre la aplicación voluntaria de las mismas a las cuentas anuales consolidadas.

Primera adopción de las NIIF-UE

La aplicación por primera vez de las NIIF adoptadas por la UE (en adelante, NIIF-UE) en la formulación de las cuentas anuales consolidadas supone una modificación de la información contable consolidada, no sólo en el contenido informativo de dichas cuentas sino también en el formato y denominación de los estados financieros básicos involucrados.

Por otra parte, de acuerdo con las NIIF-UE, se requiere, junto con la información financiera del ejercicio corriente, reexpresar la información financiera correspondiente a los ejercicios anteriores que se presentan en las cuentas anuales a efectos comparativos, de modo que deberá adaptarse a las mismas normas NIIF-UE que se utilicen en el primer ejercicio de aplicación y, en consecuencia, los detalles, estructura, importes y características no coincidirán con los incluidos en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio anterior. Asimismo, será necesario presentar un balance de apertura a la fecha de inicio del período comparativo.

Todo ello plantea una problemática adicional en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del primer ejercicio de aplicación de las NIIF-UE. En este sentido, tal y como indicaba el ICAC en la consulta 4 del BOICAC nº 63 de septiembre de 2005, el auditor, a propósito de la realización de la auditoría de las cuentas anuales del primer ejercicio de aplicación de las NIIF-UE y de la emisión del correspondiente informe, se va a encontrar con aspectos adicionales en relación con los distintos aspectos de su trabajo. En concreto, cabe destacar que:

- Se produce un cambio en el sistema contable utilizado para la formulación de las cuentas del primer ejercicio de aplicación de las NIIF-UE en relación con el ejercicio anterior.

Criterios de actuación del auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas correspondientes al ejercicio social en que se aplican por primera vez las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea.

- Las primeras cuentas anuales incluyen información en la memoria relativa al efecto de la transición a las NIIF-UE en las cuentas anuales consolidadas correspondientes al ejercicio anterior, que fueron formuladas de acuerdo con las *Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010 (NOFCAC)*. En este sentido, ello incluye el impacto en el patrimonio neto consolidado a la fecha inicial de la transición (1 de enero del ejercicio anterior), en el resultado consolidado del ejercicio anterior y el impacto acumulado sobre el patrimonio consolidado al cierre del ejercicio anterior¹.
- La denominación de los componentes de las cuentas anuales puede ser distinta en aplicación de las NIIF-UE que la de las *Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010* por lo que las referencias a dichos componentes en el informe de auditoría deberá adaptarse de acuerdo con lo indicado en el Anexo C de la Guía de Actuación nº 31 (Diciembre 2010).

Aspectos relevantes en el trabajo de auditoría

En la realización del trabajo de auditoría debe ponerse especial cuidado, dado lo excepcional de la situación, en los siguientes aspectos:

- Revisar las cifras e información correspondiente al ejercicio anterior para obtener la evidencia necesaria sobre la información restablecida sobre NIIF-UE, en particular sobre la conciliación y el balance de apertura a 1 de enero de dicho ejercicio anterior.
- En relación con la comparabilidad de la información, las cuentas ahora formuladas serán comparables, salvo excepciones específicas, con las cifras del ejercicio anterior, incluidas a efectos comparativos, si bien estas últimas no coincidirán con las incluidas en las cuentas anuales de dicho ejercicio anterior, formuladas y aprobadas. Por ello, en relación con la reexpresión de las cifras e información del ejercicio anterior efectuada se considerará la inclusión de un párrafo de énfasis explicando el cambio contable producido, su trascendencia y los motivos del mismo. Un ejemplo de este tipo de párrafo se incluye a continuación:

“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la Nota X de la memoria consolidada, en la que se indica que las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20XX adjuntas son las primeras que los administradores de la sociedad dominante formulan aplicando las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), que requieren, con carácter general, que las cuentas anuales presenten información comparativa, que ha sido obtenida mediante la aplicación de las NIIF-UE vigentes al 31 de diciembre de 20XX. Consecuentemente, las cifras correspondientes al ejercicio anterior difieren de las contenidas en las cuentas anuales consolidadas aprobadas del ejercicio 20XX-1, detallándose en la nota X de la memoria adjunta las diferencias que suponen la aplicación de las NIIF-UE sobre el patrimonio neto consolidado al 1 de enero y al 31 de diciembre de 20XX-1 y sobre los resultados consolidados del ejercicio 20XX-1 del Grupo“.

¹ Téngase en cuenta que la referencia a las fechas se hace sobre el supuesto de un cierre de ejercicio al 31 de diciembre.