



# Audidores

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS  
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Suplemento de la revista Audidores nº 22  
Julio 2015

# Cuaderno Técnico

Guía rápida de aspectos relacionados con  
la auditoría de cuentas y otros aspectos

CT **22**



# Guía rápida de aspectos relacionados con la auditoría de cuentas y otros aspectos

1. Introducción
2. Informes de auditoría de cuentas anuales
  - 2.1. Fecha del informe de auditoría: Significado e implicaciones
  - 2.2. Tipos de opinión modificada
  - 2.3. Tratamiento en los informes de auditoría del periodo actual de las incorrecciones materiales correspondientes a periodos anteriores
  - 2.4. Incertidumbre material en relación a la aplicación de la hipótesis de empresa en funcionamiento y su impacto a efectos del informe de auditoría
  - 2.5. Aplicación del marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y su impacto a efectos del informe de auditoría
  - 2.6. Opiniones de auditoría denegadas
3. Informe de auditoría de un solo estado financiero
4. Acceso a papeles de trabajo referentes a encargos de auditoría de cuentas
  - 4.1. Marco normativo de referencia y documentación de apoyo publicada
  - 4.2. Cambio de auditor
  - 4.3. Entornos de auditoría de grupos consolidados
  - 4.4. Otros supuestos no contemplados de manera expresa en la LAC
5. Cambios futuros en la NCCI de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría
6. Entidades de interés público
  - 6.1. Normativa de referencia y definición
  - 6.2. Obligaciones de los auditores de entidades de interés público
7. Cuentas anuales
  - 7.1. Reformulación de las cuentas anuales y reexpresión
  - 7.2. Diferencia entre corrección de errores y cambio en estimaciones
  - 7.3. Cifras comparativas a incluir en el supuesto de modificación del cierre contable
  - 7.4. Cifras comparativas en cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento
8. Informe de gestión
  - 8.1. Supuestos en los que resulta obligatorio
  - 8.2. Contenido mínimo
9. Abreviaturas



## 1. Introducción

Aunque distinto en su contenido, este cuaderno técnico se plantea como una continuación del cuaderno técnico publicado con el número 19 de la revista Auditores en el que, a modo de pequeñas alertas, se pretende incidir y sistematizar aspectos específicos de la práctica de auditoría.

Adicionalmente, dado que, con fecha 15 de octubre de 2013, el ICAC publicó las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (en adelante NIA-ES), las cuales entrarán en vigor para los trabajos de auditoría de cuentas de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2014 y, en cualquier caso, para todos los trabajos de auditoría de cuentas, independientemente del ejercicio económico al que estén referidos, contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, que suponen un paso más en la convergencia del modelo español con la práctica internacional, a los efectos de dar la máxima difusión al nuevo marco normativo, el análisis de los distintos temas recogidos en este cuaderno técnico se ha apoyado en la normativa NIA-ES y en su terminología, con una aclaración expresa en aquellos supuestos en los que haya diferencias respecto a las vigentes NTA.

## 2. Informes de auditoría de cuentas anuales

### 2.1. Fecha del informe de auditoría: Significado e implicaciones

La NIA-ES 700 en su apartado A38 establece que *“la fecha del informe de auditoría indica al usuario de éste que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha”* y que esta fecha no podrá ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente en la que basar su opinión sobre los estados financieros ni a la fecha de formulación de dichas cuentas por quienes asumen la responsabilidad de dichos estados financieros (en España normalmente los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad). En el mismo sentido se pronuncia el artículo 3.1.e) de la LAC al establecer que *“la fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales”*, aspecto que queda matizado en el artículo 5.3 del RLAC al indicar que *“en los casos en que la fecha del informe de auditoría no coincida con la de su entrega a la entidad auditada deberá dejarse constancia documental de tal entrega y de su fecha en los papeles de trabajo del auditor de cuentas.”*

El artículo 8 del RLAC indica que en el contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas deberá incluirse una mención expresa al plazo de entrega del informe de auditoría. Por su parte el artículo 7 del RLAC relativo a la obligación de emitir el informe y los efectos de la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría indica que *“la emisión del informe y su entrega a la entidad auditada deberán realizarse en las fechas previstas contractualmente, de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. A estos efectos, se entenderá que el informe de auditoría cumple con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas cuando contenga una opinión técnica de las previstas en el artículo 6 de modo que pueda ser conocida y valorada por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con ésta, a la vez que permita cumplir con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.”*

Lo anterior supone que la auditoría deberá planificarse y ejecutarse de manera que pueda cumplir el propósito para el que fue contratada, que en los casos de auditoría obligatoria normalmente será el de dar cumplimiento a la obligación de verificación de cuentas por parte del auditor antes de la convocatoria de la Junta que debe aprobar las cuentas y, en los casos de auditoría voluntaria, poder acreditar delante de los socios/accionistas y/o de terceros la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados recogidos en las cuentas y hacerlo en los plazos previstos en la carta de encargo.

La NIA-ES 560 al tratar de la responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría, establece los procedimientos que el auditor debe llevar a cabo en relación a los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros<sup>1</sup> y la fecha del informe de auditoría, así como a los hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de la publicación de los estados financieros<sup>1</sup> o después de ésta y el impacto que todos estos hechos tienen o pueden tener en el informe de auditoría. Aunque las actuaciones a llevar a cabo por el auditor son muy similares a las contempladas en la vigente NTA sobre hechos posteriores, debe llamarse la atención sobre el hecho de que en la NIA-ES 560 se ha suprimido el apartado que contemplaba los procedimientos que debería aplicar el auditor cuando la normativa nacional permitiera una reformulación de las cuentas anuales limitada a los hechos posteriores ocurridos, por considerar que la normativa mercantil en España no contempla tal posibilidad. La derivada práctica de este hecho es la de eliminar la posibilidad de que el auditor emita un informe de auditoría con doble fecha (aspecto que de manera expresa sí recoge la vigente NTA sobre hechos posteriores).

<sup>1</sup> A los efectos de la NIA-ES 560 se considera “como fecha de publicación la primera fecha en la que se ponen los estados financieros y el informe de auditoría a disposición de terceros, pudiendo entenderse como tal fecha: la de publicación en los registros públicos oficiales, en la página web de los organismos supervisores o de la propia entidad, o, en su defecto, la de entrega del informe de auditoría”.

Ver implicaciones de la fecha del informe a los efectos de la revisión del control de calidad en el apartado 5 de este cuaderno técnico.

## 2.2. Tipos de opinión modificada

Las NIA-ES 705 trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada (esto es, emite una opinión con salvedades, una opinión desfavorable -adversa- o una opinión denegada), en una línea muy similar a la establecida en la vigente NT sobre informes (norma que fue adaptada en Resolución de fecha 21 de diciembre de 2010 del ICAC siguiendo el contenido de las NIA).

Con carácter general el auditor expresará una opinión modificada cuando disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada y en base a ésta concluya que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material (pueda o no cuantificarse esta incorrección material) o cuando no pueda aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material (limitación al alcance). La imposibilidad de obtener evidencia puede tener una triple causa: circunstancias ajenas al control de la entidad, circunstancias relacionadas con la naturaleza o momento de realización del trabajo del auditor y limitaciones impuestas por la dirección.

El concepto de incorrección material se define en la NIA-ES 320 como *“las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran*

*materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.”*

Partiendo de esta premisa, que las incorrecciones materiales detectadas, o las incorrecciones materiales que no ha sido posible detectar por no haber podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada deriven en la emisión de una opinión de auditoría con salvedades, desfavorable (o adversa) o denegada (o abstención de opinión) dependerá de la combinación del binomio naturaleza del/los hecho/s que origina/n la opinión modificada y juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la/s incorrección/es material/es sobre los estados financieros. Por efectos generalizados sobre los estados financieros deberá entenderse aquellos que, a juicio del auditor no se limiten a elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros; o que en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o en relación con las revelaciones de información que resulten fundamentales para la comprensión de los estados financieros.

El siguiente cuadro, incluido en el apartado A1 de la NIA-ES 705, ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Opinión denegada (o abstención)

Al igual que en la vigente NT sobre informes, la normativa NIA-ES establece que aunque se emita una opinión desfavorable o denegada relacionada con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión, el auditor deberá incluir en su informe de auditoría la descripción de aquellos otros hechos que haya identificado en el transcurso de su trabajo y que habrían supuesto la emisión de una opinión modificada; la revelación de estos otros aspectos puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Dentro de las novedades que supone el modelo de informe de auditoría planteado por las NIA-ES respecto a los contemplados en la vigente NT sobre informes se incluyen, entre otras, la men-

ción expresa como responsabilidad de los administradores de que existe el control interno necesario para evitar incorrecciones significativas en los estados financieros y la inclusión explícita en el apartado de responsabilidad del auditor que la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para soportar la opinión que emite (únicamente en el caso de denegar su opinión la manifestación anterior se modificará por la de que no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada).

El tratamiento del auditor a efectos de la opinión de auditoría de las incorrecciones materiales o del hecho de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada será como sigue:

Incorrección material afecta a	Cantidades concretas de los estados financieros (incluida revelación de información cuantitativa)	Descripción y cuantificación de los efectos de la incorrección, salvo que no sea factible (medido en términos de disponibilidad y que no sea demasiado extensa) ↓ Si no es posible su cuantificación se indicará (salvedad no cuantificada)
	Información descriptiva revelada	Explicación de las razones por las que tal información es incorrecta
	Falta de revelación de información requerida	Descripción de la naturaleza de la información omitida y, si es factible y el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada, inclusión de la información a revelar omitida ↓ Salvo que esté prohibido por disposiciones legales o reglamentarias

Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (limitación al alcance)	Inclusión de los motivos de dicha imposibilidad
---	---

Señalar que la posibilidad de salvedades no cuantificadas es una opción que ya contempla la vigente NT sobre informes en sus apartados 3.4.10 y 3.4.12.

### 2.3. Tratamiento en los informes de auditoría del periodo actual de las incorrecciones materiales correspondientes a periodos anteriores

El alcance de los temas tratados en este apartado se circunscribe al supuesto más habitual en la práctica española de cuentas anuales con cifras correspondientes a periodos anteriores (en terminología NIA-ES 710) o cifras comparativas (en terminología NTA sobre información comparativa). Queda, por tanto, excluido el análisis de los posibles impactos en los estados financieros comparativos (NIA-ES 710) o cuentas anuales comparativas (en terminología NTA sobre información comparativa) por su utilización residual.

En definición de la NIA-ES 710, las cifras correspondientes a periodos anteriores se refiere a *“información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente*

*en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados cifras del periodo actual).”*

La NIA-ES 710 establece que el auditor *“determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada”*. Por tanto, si en el transcurso de la auditoría del periodo actual el auditor detectara una posible incorrección material en la información comparativa, deberá aplicar procedimientos de auditoría para poder determinar si existe o no la potencial incorrección material.

Con carácter general, cuando se presentan cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor no hará referencia a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores, excepto en determinados supuestos que la norma recoge de manera expresa<sup>2</sup>. Todos los supuestos que se plantean como excepciones, salvo los contenidos en el apartado 14<sup>3</sup> de la NIA-ES 710 (17 de la NTA sobre información comparativa), están referidos al tratamiento en los informes de auditoría del periodo actual de supuestos relacionados con incorrecciones materiales correspondientes a periodos anteriores. Se incluye cuadro resumen con las diferentes casuísticas:

		Opinión 200x	Párrafo NIA-ES 710	Párrafo NTA info. comp.
Opinión modificada en el ejercicio 200x-1 y la cuestión que la motivó se mantiene en el 200x	Los efectos de la cuestión no resuelta sobre las cifras del 200x son materiales	Opinión modificada referida tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes a periodos anteriores	11 a (*)	12a (*)
	Los efectos de la cuestión no resuelta no son materiales en el 200x	Opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las correspondientes a periodos anteriores	11b (*)	12b (*)
Opinión modificada en el 200x-1 y la cuestión que la motivó, se ha resuelto y contabilizado o revelado de manera adecuada en el 200x		Opinión no modificada (o favorable)	A3	13

<sup>2</sup> Apartados 11, 12 y 14 de la NIA-ES 710 y 12, 14, 15 y 17 de la NTA sobre información comparativa

<sup>3</sup> Los apartados 14 de la NIA-ES 710 y 17 de la NTA sobre información comparativa establecen que en aquellos supuestos en los que las cuentas anuales del año anterior no han sido auditadas el auditor lo manifestará en un párrafo de otras cuestiones; aunque esto no le exime de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones materiales.



		Opinión 200x	Párrafo NIA-ES 710	Párrafo NTA info. comp.
Opinión no modificada en el 200x-1. En el 200x el auditor obtiene evidencia de que existe una incorrección material en los estados financieros del 200x-1 y la empresa no reformula las cuentas del 200x-1	Se reexpresan (adaptan) las cifras del ejercicio 200x-1 y se revela adecuadamente la información en las cuentas del 200x	Opinión no modificada (o favorable) con párrafo de énfasis descriptivo optativo	A6 (referido a apart. 12)	15
	No se reexpresan (adaptan) las cifras del ejercicio 200x-1 o no se revela adecuadamente la información en las cuentas del 200x	Opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes a periodos anteriores	12	14

(\*) La propia NIA-ES 710 y la NTA sobre información comparativa incluyen como Anexos ejemplos de informe de auditoría para estos supuestos.

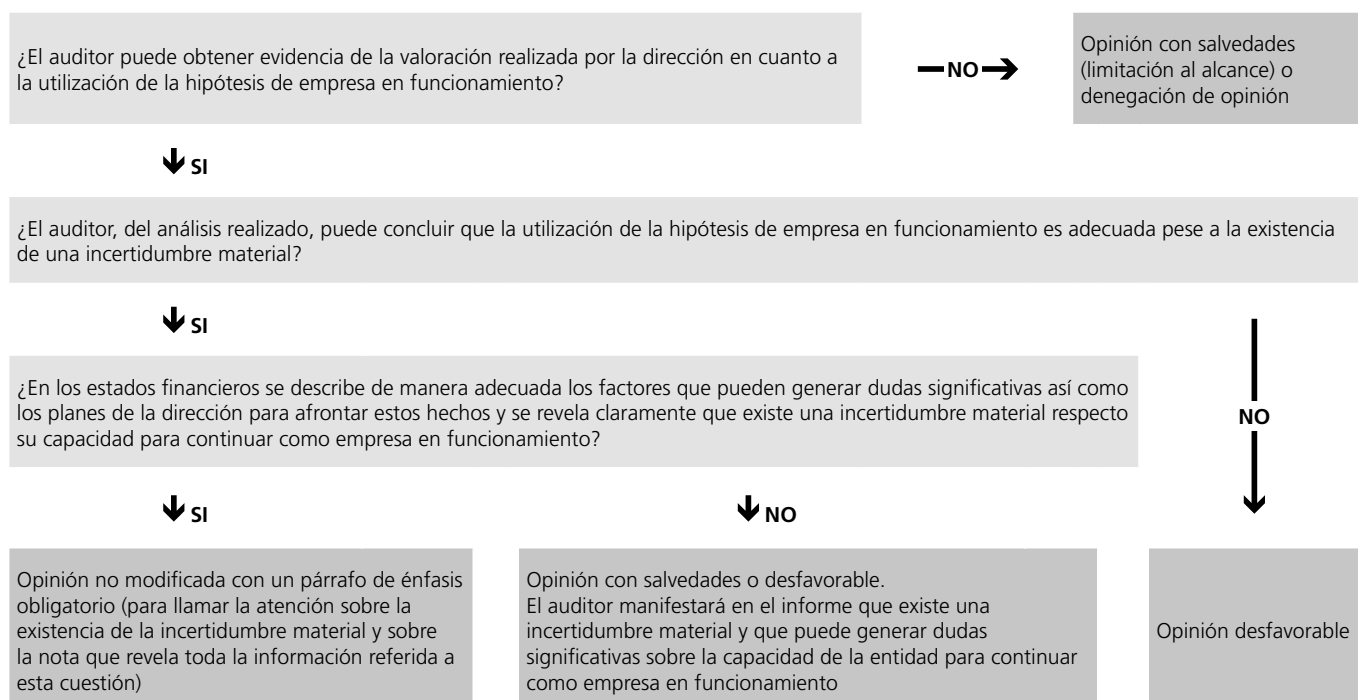
Ni la NIA-ES 710 ni la NTA sobre información comparativa vigente contemplan de manera expresa el tratamiento a dar a los anteriores supuestos en el caso de que las cuentas anuales del 200x-1 hayan sido auditadas por un auditor predecesor o no hayan sido auditadas; no obstante consideramos que las conclusiones aquí expuestas se harían extensibles a ambos supuestos. Cuando las cuentas anuales del 200x-1 no hubieran sido auditadas el supuesto se plantea cuando el auditor en el ejercicio 200x aplica procedimientos respecto a los saldos de apertura y obtiene evidencia de que existe una incorrección material en los estados financieros del 200x-1.

#### 2.4. Incertidumbre material en relación a la aplicación de la hipótesis de empresa en

#### funcionamiento y su impacto a efectos del informe de auditoría

La NIA-ES 570 contempla las diferentes situaciones que se pueden plantear cuando una sociedad formula sus cuentas anuales aplicando el principio de empresa en funcionamiento y su tratamiento a efectos del informe de auditoría.

Se incluye, a continuación, un cuadro resumen de las distintas casuísticas que se pueden plantear en escenarios que planteen la existencia de una incertidumbre material en relación a la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento:



Respecto la normativa vigente, señalar que con el objetivo de alinear la NTA sobre empresa en funcionamiento con los cambios introducidos por la NT sobre informes y de buscar la convergencia con la NIA-ES 570, el ICAC publicó la Resolución de 20 de diciembre de 2013 por la que se publica la modificación de la NTA sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento de 31 de mayo de 1993; que entró en vigor para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014. La consulta 1 de auditoría del BOICAC 92 también se circunscribe en este objetivo de convergencia.

## 2.5. Aplicación del marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y su impacto a efectos del informe de auditoría

Además de las casuísticas recogidas por la NIA-ES 570 (ver cuadro anterior), la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013 contempla de manera expresa el supuesto de cuál debe ser la actuación del auditor cuando no resulta aplicable la hipótesis de principio de empresa en funcionamiento (ya sea porque la sociedad acuerde la disolución antes de la fecha de formulación o entre la fecha de formulación y de aprobación o porque no haya una alternativa más realista que hacerlo) y, por tanto, la empresa formule sus cuentas anuales bajo otro marco de información financiera (marco recogido en la Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento).

El auditor podrá emitir una opinión favorable en los casos en que se haya tomado la decisión de disolver una sociedad o no exista una alternativa más realista que hacerlo y, por tanto, en lugar del principio de empresa en funcionamiento, en la formulación de las cuentas anuales se haya aplicado el marco de información financiera alternativo y no se hayan identificado aspectos o circunstancias que supongan excepciones a mencionar en el informe de auditoría. En este escenario, el auditor considerará la inclusión de un párrafo de énfasis para llamar la atención sobre la nota de la memoria que informa de esta situación y de las hipótesis sobre las que se han preparado las cuentas anuales.

## 2.6. Opiniones de auditoría denegadas

Si bien la opinión denegada es uno de los cuatro tipos de opinión técnica que puede reflejar el informe de auditoría, como así establece el artículo 3.1.c) de la LAC, la DGRN vino a considerar en su resolución de 29 de enero de 2013 (BOE de 26 de febrero) que la expresión *“no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas”*, prevista en la vigente NT sobre informes para el párrafo de opinión denegada por limitaciones al alcance muy significativas, era contraria al objetivo perseguido por el TRLSC cuando requiere que las cuentas sean auditadas; en su opinión, el objetivo de obtener, mediante un informe de auditor, una opinión técnica, expresada de forma

clara y precisa sobre las cuentas de la sociedad, no se consigue cuando el informe se limita a la mera expresión de la ausencia de opinión sobre los extremos auditados.

Con posterioridad, la DGRN matizó su interpretación (Resoluciones de 5 de septiembre, 12 y 13 de noviembre de 2013 y de 8 de enero de 2014) reconociendo, en línea con la consulta 3 de auditoría del BOICAC 95 que, conforme a su normativa reguladora, el informe de auditoría puede reflejar la imposibilidad del auditor de expresar una opinión, debido al efecto muy significativo de las limitaciones al alcance en su trabajo. Cosa distinta, sin embargo, es que pueda admitirse el depósito de unas cuentas anuales acompañada de un informe de auditoría con opinión denegada por limitaciones al alcance, lo que no es admisible para la DGRN, ya que si se aceptara significaría, en términos literales:

*“a) desvirtuar la finalidad del depósito de cuentas, en cuanto instrumento de información de socios y de terceros, dado que del mismo no podrá deducirse racionalmente ninguna información clara, al limitarse a expresar la ausencia de opinión sobre los extremos auditados;*

*b) dejar al arbitrio de la sociedad el suministro o no de dicha información a los socios y terceros, por cuanto bastaría con negar el acceso o la documentación al auditor para conseguir un informe con opinión denegada; y,*

*c) hacer ineficaz el cierre del Registro Mercantil por falta de depósito de cuentas.”*

No obstante la razonabilidad de estos argumentos, la DGRN no aclara si su conclusión sería distinta (permitir el depósito de cuentas) si las limitaciones al alcance resultan insalvables por venir impuestas por las circunstancias y no por voluntad de la entidad; no hacer esa distinción puede abocar a un bloqueo del Registro Mercantil para la entidad, seguramente no pretendido por la norma. Sí se ha pronunciado, en cambio, la DGRN (Resolución de 10 de enero de 2014, BOE de 5 de febrero) en otro supuesto en el que los motivos que impiden al auditor expresar una opinión tampoco pueden ser imputados a la sociedad, como es el informe de auditoría con opinión denegada por múltiples incertidumbres, que concluye la DGRN no debe impedir el depósito de las cuentas anuales que acompaña.

## 3. Informe de auditoría de un solo estado financiero

La normativa mercantil viene requiriendo como requisito para llevar a cabo distintas operaciones societarias, que el balance que sirve de base a la operación sea verificado por un auditor de cuentas; así sucede, por ejemplo, en las operaciones de ampliación de capital con cargo a reservas, reducción de capital por pérdidas, transformación, fusión o escisión. El término “verificado”

por un auditor de cuentas, requiere indudablemente la emisión por el auditor de cuentas de un informe de auditoría de balance. Siendo ésta la situación más frecuente de emisión de un informe de auditoría sobre un solo estado financiero, el artículo 2 de la LAC incluye expresamente dentro de la modalidad de auditoría de cuentas que la LAC y su Reglamento denominan auditoría de otros estados financieros o documentos contables, la auditoría de cualquiera de los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales.

Si bien hasta hace poco las normas técnicas de auditoría vigentes no establecían consideraciones particulares en relación a la auditoría de un estado financiero, con la Resolución de 20 de marzo de 2014 del ICAC se ha publicado la Norma Técnica de Auditoría sobre “Auditoría de un solo estado financiero”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805 para su aplicación en España<sup>4</sup>, que viene a establecer determinadas consideraciones respecto a la aceptación del encargo de auditoría de un solo estado financiero, su planificación y ejecución, la formación de una opinión y el informe.

En relación a la opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero, el artículo 12 del RLAC ya establece que en caso de que el marco normativo de información financiera aplicable sea un marco de imagen fiel, como lo es nuestro PGC, la opinión técnica adoptará la forma prevista para cuentas anuales, si bien referida a la información contenida en el estado financiero o documento contable concreto auditado. Así, cuando el estado financiero auditado sea un balance, el auditor se manifestará sobre si expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad, a la fecha de su formulación, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación; la NIA-ES 850 incluye como anexo un ejemplo de informe de auditoría de balance adaptado a la normativa española.

En relación al marco de información financiera que resulta de aplicación en la formulación de un estado financiero integrante de las cuentas anuales, en ausencia de normas particulares aprobadas por el ICAC, será el previsto en el artículo 2.1 de la LAC, o sea, el establecido para la formulación de las cuentas anuales, lógicamente en lo que resulte aplicable al estado financiero auditado. Así, entrando en aspectos concretos de la formulación del estado financiero:

- El estado financiero deberá ser formulado por el empresario o los administradores, quienes responderán de su veracidad, tal como exigen el PGC y el TRLSC en relación a la formulación de las cuentas anuales; de hecho, el ICAC ya manifestó en su día (respuesta de 23 de diciembre de 2008 a consulta privada del ICJCE) que *“los informes emitidos por un auditor en relación con la auditoría de cualquier estado contable no formulado*

*por los administradores con los requisitos legales exigidos, no podrán considerarse como un trabajo de auditoría de cuentas regulado por la Ley de Auditoría”.*

- El estado financiero deberá acompañarse de todos los desgloses que permitan al usuario entender la información relativa al mismo, un marco de imagen fiel así lo exige; así en el supuesto de formulación de un balance, deberá acompañarse de todas las notas previstas en la memoria de las cuentas anuales descriptivas de la situación financiera y patrimonial, así como la información que se incluye en el estado de cambios en el patrimonio neto, descriptiva de los movimientos del patrimonio neto.

- Cabe entender en un marco de imagen fiel, así se establece en la NECA 5ª del PGC en relación a la formulación al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo que, además de las cifras del periodo al que se refiere el estado financiero, deberán incluirse las correspondientes al mismo incluidas en las últimas cuentas anuales formuladas.

En relación al contenido del informe de auditoría, además de lo ya indicado, reseñar que resulta del todo recomendable incluir un párrafo de énfasis en el que se indicará el motivo concreto de la formulación del estado financiero y una referencia a la nota, de las que se acompañan, en la que se detalla.

## **4. Acceso a papeles de trabajo referentes a encargos de auditoría de cuentas**

### **4.1. Marco normativo de referencia y documentación de apoyo publicada**

El apartado 1 del artículo 25 de la LAC referido al “Deber de secreto y acceso a la documentación” establece que el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría y los socios de ésta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría tendrán la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

No obstante lo anterior, la propia LAC establece determinados supuestos en los que el auditor estará obligado a facilitar el acceso a sus papeles de trabajo a solicitud de determinados organismos o instituciones y en los siguientes dos supuestos:

<sup>4</sup> Ver punto tercero de la Resolución, relativo a la fecha de entrada en vigor de la NIA-ES 805.

- Cuando se produce un cambio de auditor (artículo 25.2 f) de la LAC).
- En entornos de auditoría de grupos consolidados para los auditores que auditen entidades que formen parte del conjunto consolidable (artículos 5.3 de la LAC y 13.2 del RLAC).

El artículo 34.o) de la LAC califica como falta grave el incumplimiento de la obligación de permitir el acceso a papeles al auditor sucesor en caso de cambio de auditor o al auditor del grupo en el caso de auditorías de grupos consolidados.

## 4.2. Cambio de auditor

Deberán distinguirse dos escenarios:

- Comunicación del eventual auditor sucesor con el auditor predecesor antes de aceptar un trabajo con el objetivo de recabar información para determinar si existen razones éticas o técnicas para su aceptación o rechazo.
- Actuaciones que puede o debe seguir el auditor sucesor, una vez aceptado el encargo, con el fin de facilitar el trabajo de auditoría del ejercicio actual.

En el primero (recogido en la NTA sobre relación entre auditores), la relación entre auditor predecesor y sucesor no queda amparada de manera expresa en la normativa legal como supuesto en el que el acceso a la información relacionada con la auditoría por el eventual auditor sucesor no vulnera el deber de secreto, por tanto, es prudente considerar que cualquier comunicación entre ambos auditores deberá estar previamente autorizada por la entidad auditada y, en el supuesto en que ésta no permita o limite la comunicación entre ambos, el auditor predecesor no podrá permitir el acceso a la documentación y el eventual auditor deberá considerar este hecho al evaluar la conveniencia de aceptar o rechazar el encargo.

Una vez instrumentado y formalizado el cambio de auditores, el auditor sucesor puede considerar conveniente revisar los papeles de trabajo del auditor predecesor con el objetivo, entre otros, de obtener evidencia de los saldos de apertura. En este supuesto (recogido en el artículo 25.2 f) de la LAC así como en la citada NTA sobre relación entre auditores y en la NIA-ES 510), la obligación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría predecesora de permitir el acceso por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sucesora a toda la información relacionada con la entidad auditada, siempre que el auditor predecesor hay obtenido evidencia firme de que se ha producido el cambio de auditores y que el auditor que contacta es realmente el nuevo auditor de la sociedad, por lo que la autorización previa del cliente para la revisión de papeles no resultará obligatoria (más bien se convierte en una deferencia al cliente). En cualquier caso el auditor predecesor y sucesor pueden formalizar una carta para documentar las condiciones en las que se produce el acceso.

Finalmente indicar que, ante las dudas suscitadas sobre si el artículo 25.2 f) cubría los supuestos de cambio de auditor en auditorías voluntarias o estaba referido únicamente a cambio de auditor en auditorías obligatorias, el ICAC en su respuesta publicada como consulta 1 en el BOICAC 93 ha establecido la identidad de trato en ambos supuestos. La consulta también aclara que la obligación de permitir el acceso aplica siempre que no hayan transcurrido varios ejercicios durante los que no se haya realizado la auditoría de la sociedad.

## 4.3. Entornos de auditoría de grupos consolidados

Los artículos 5.3 de la LAC y 13.2 del RLAC recogen la obligación de los auditores que auditen entidades que formen parte del conjunto consolidable de suministrar al auditor del grupo toda la información que les solicite. En consecuencia, una vez el auditor de una entidad del conjunto consolidable obtenga acreditación de que quien solicita información es el auditor del grupo, no será necesario que la entidad auditada autorice dicha relación.

No obstante, el artículo 11 de las NOFCAC define conjunto consolidable como las sociedades a las que se aplique el método de integración global o proporcional; lo que supone que la posible relación auditor del grupo-auditor de filiales integradas por puesta en equivalencia no queda amparada en este supuesto (ver apartado 4.4.).

El artículo 14 del RLAC regula el supuesto del acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista un acuerdo de intercambio de información a nivel estatal. Por su parte la Guía de actuación 08R del ICJCE incluye un apartado específico sobre la situación particular en la que el auditor principal sea extranjero; en estos casos se podrá permitir el acceso siempre que se obtenga una carta del auditor que vaya a hacer uso de la información indicando su compromiso de mantener el secreto profesional y la confidencialidad de la documentación a la que tenga acceso, no se entreguen fotocopias y se retire de los papeles a los que se de acceso (indicándoselo al revisor) los documentos que incluyan datos de carácter personal (que serán sustituidos por notas explicativas del trabajo realizado).

Se recuerda que en la NIA-ES 600 (así como la vigente NTA sobre relación entre auditores) y en la Guía de actuación 08R del ICJCE se incluyen guías y modelos que pueden resultar de utilidad para instrumentar la relación entre el auditor principal y los auditores de los componentes.

## 4.4. Otros supuestos no contemplados de manera expresa en la LAC

Como se ha visto en los apartados anteriores, la LAC y el RLAC de manera expresa únicamente plantean como colaboración obligatoria entre auditores y el acceso obligatorio a los papeles de trabajo en los supuestos de cambio de auditores y de auditoría de grupos consolidados; en otros supuestos de colaboración

que pueden estar previstos en la NIA-ES 600 o en la NTA de relación entre auditores el acceso está previsto únicamente en una norma técnica, por lo que se recomienda considerar determinadas cautelas; al igual que en otros supuestos que puedan plantearse de colaboración entre auditores o entre un auditor y terceras partes.

Por ejemplo, en los supuestos de involucración de otro auditor en auditorías no de grupo (supuesto previsto en la NIA-ES 600), el auditor deberá evaluar las condiciones concretas del cliente y encargo y los riesgos que asume al permitir dicho acceso a efectos de tomar la decisión de permitir o no el acceso. De todos modos cualquier comunicación entre ambos auditores deberá estar previamente autorizada por la entidad auditada y ambos auditores deberán cruzarse cartas que confirmen la finalidad, limitaciones y condiciones en las que se produce el acceso. Además en el caso de solicitud de acceso a papeles de trabajo de componentes que no formen parte del conjunto consolidable, será de aplicación la eliminación de documentación de auditoría sujeta a la Ley de Protección de datos y su sustitución por notas o memos resumen del trabajo realizado.

Señalar que, a los efectos de sistematizar las actuaciones del auditor ante solicitudes de acceso a sus papeles de trabajo referentes a auditorías de cuentas, el ICJCE publicó la Guía de actuación 08R como pauta de los términos en los que se deberían producir estas relaciones. Las situaciones que la guía analiza son las siguientes:

- Cambio de auditores: solicitud de acceso por parte del auditor sucesor en el caso de auditorías obligatorias.
- Cambio de auditores: solicitud de acceso por parte del auditor sucesor en el caso de auditorías voluntarias.
- Otras situaciones relacionadas con el cambio de auditores: solicitud de información previa al proceso de aceptación del encargo o solicitud de acceso a papeles durante el proceso formal de nombramiento/aceptación del auditor sucesor.
- Petición de acceso a papeles por parte del auditor de la sociedad dominante (no cliente) en relación con trabajos efectuados sobre cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 2 de julio de 2010 o con posterioridad a dicha fecha.
- Petición de acceso a papeles por parte del auditor de las cuentas anuales individuales de una entidad en relación con las auditorías efectuadas sobre las cuentas de inversiones financieras significativas.

La Guía incluye modelos de carta para instrumentar la colaboración entre ambos auditores así como las condiciones en las que se produce el acceso y para, en los casos en que resulte necesario (los no previstos de forma expresa en la LAC y el RLAC), obtener la autorización previa de la entidad auditada como parte interesada.

Además incluye como Anexo un listado resumen de las distintas casuísticas que se pueden plantear, la recomendación sobre si el acceso está o no permitido y, en su caso, las cautelas necesarias.

## 5. Cambios futuros en la NCCI de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

La NCCI, traducción de la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1, en sus siglas en inglés), define las responsabilidades que tiene un auditor o firma de auditoría en relación al establecimiento y mantenimiento de un conjunto de políticas y procedimientos que proporcionen al auditor una seguridad razonable de que tanto la firma como su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos y que los informes que se emiten son adecuados a las circunstancias. El plazo para que todos los auditores y sociedades de auditoría tuvieran implementado dicho sistema de control de calidad interno finalizó el pasado 1 de enero de 2013. A nivel de un encargo específico, la implementación de un sistema de control de calidad interno sobre cada trabajo de auditoría en particular se recoge en la NIA-ES 220.

La publicación de las NIA-ES y su próxima entrada en vigor, puso de manifiesto la necesidad de introducir ciertas modificaciones en la vigente NCCI a los efectos de su armonización con el nuevo marco; estos cambios han quedado recogidos en la Resolución de 20 de diciembre de 2013 del ICAC por la que se publica la modificación de la NCCI actual y deberán ser introducidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en sus sistemas de control de calidad internos antes del 1 de enero de 2015.

De entre las modificaciones incluidas las más relevantes corresponden a:

- Extensión de las actuaciones requeridas para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados oficiales secundarios a quienes auditen las entidades de interés público recogidas en el artículo 2.5 de la LAC, aunque con ciertas matizaciones para los encargos de auditoría de cuentas de entidades de interés público definidas en las letras b) a f) del artículo 15 del RLAC (y los grupos en los que se integren dichas entidades) si se justifica adecuadamente los criterios de valoración para no hacerlo. En la redacción de la NCCI vigente las obligaciones de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios sólo se hacen extensibles a las entidades de crédito y a las sociedades de seguros (y los grupos en que éstas se integran).
- Eliminación del apartado de la NCCI vigente que indicaba que las referencias hechas a la fecha del informe correspondían a la fecha de entrega del informe, lo que supondrá, entre otros, que la revisión del control de calidad de un trabajo deberá estar terminada antes de la fecha del informe de auditoría; es decir deja-

rá de ser aplicable la posibilidad actual de realizar y documentar la revisión del control de calidad con el límite de la fecha de entrega del informe (posterior a la fecha del informe aunque para que sea válida debe estar documentada de manera apropiada).

Aparte de las dos modificaciones mencionadas anteriormente el resto obedecen, en su mayoría, a cambios en el redactado de algunos párrafos para que sean consistentes con la terminología utilizada por las NIA-ES, a la introducción de aclaraciones o matizaciones sobre el alcance de algunas referencias y a aspectos de mejora técnica surgidos de la experiencia de implantación práctica adquirida.

## 6. Entidades de interés público

### 6.1. Normativa de referencia y definición

La definición de entidad de interés público a los efectos de la LAC, lo que no impide que en otros ámbitos se establezcan definiciones con un alcance diferente, viene recogida en el artículo 2 de la LAC y el artículo 15 del RLAC.

Así, fijándonos en el contenido de dichos artículos, tienen la consideración de entidad de interés público las siguientes:

- Las entidades emisoras de valores (renta variable, renta fija o derivados) admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, es decir, en nuestro país, el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, las Bolsas de Valores de Madrid, Barcelona, Bilbao y Valencia, el Mercado de Deuda Corporativa (AIAF), el Mercado de Opciones y Futuros (MEFF Exchange) y el Mercado oficial de futuros del aceite de oliva (MFAO). No entran dentro de la consideración de mercados secundarios oficiales, otros mercados específicos como son el Mercado para Valores Latinoamericanos (LATIBEX) o el Mercado Alternativo Bursátil (MAB), este último con segmentos diferenciados para sociedades de inversión de capital variable (SICAVs), empresas de capital riesgo (ECRs), sociedades de inversión libre (Hedge Funds), y para empresas de pequeña y mediana capitalización.
- Las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España y a la DGSFP.
- Las entidades aseguradoras, no así las de crédito, sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras. Quedarían por tanto excluidas las Cooperativas de Crédito y las Cooperativas con Sección de Crédito sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de su actividad financiera.
- Las instituciones de inversión colectiva (IIC), reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos o al cierre del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas. Perderán la condición de entidad de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos anteriores. Las IIC, que pueden ser de carácter financiero o no financiero, ostentan la forma de sociedad de inversión o de fondo de inversión y pueden identificarse fácilmente por su denominación: la denominación de las IIC de carácter financiero debe ir seguida de la expresión *Fondo de Inversión*, o bien de las siglas *F.I.* o de la expresión *Sociedad de Inversión de Capital Variable*, o bien de las siglas *S.I.C.A.V.* y la denominación de las IIC de carácter no financiero, actualmente solo de carácter inmobiliario, incluirá las expresiones *Fondo de Inversión Inmobiliaria* o *Sociedad de Inversión Inmobiliaria*, o sus siglas, *F.I.I.* y *S.I.I.*
- Las sociedades gestoras que administren IIC que tengan la condición de entidad de interés público. En su denominación incluirán las expresiones *Sociedad Gestora de Instituciones de Inversión Colectiva* o sus siglas *S.G.I.I.C.*
- Las empresas de servicios de inversión, cuyo régimen jurídico regula el Real Decreto 217/2008, de 15 de febrero; es decir, las sociedades de valores, las agencias de valores, las sociedades gestoras de carteras o las empresas de asesoramiento financiero, que en su denominación incluirán tales expresiones o sus correspondientes abreviaturas (*S.V.*, *A.V.*, *S.G.C.*, o *E.A.F.I.*).
- Las sociedades de garantía recíproca, reguladas por la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, en cuya denominación se incluirá la expresión *Sociedad de Garantía Recíproca* o su abreviatura *S.G.R.*
- Las entidades de pago, cuyo régimen jurídico viene regulado por el Real Decreto 712/2010, de 28 de mayo, y en cuya denominación social puede incluirse la expresión *Entidad de Pago*, así como su abreviatura *E.P.*
- Las entidades de dinero electrónico, reguladas por la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico y cuya denominación social puede incluir la denominación *Entidad de Dinero Electrónico*, así como su abreviatura *E.D.E.*
- Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, o al cierre del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos. Perderán la condición de entidad de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos anteriores. Su régimen jurídico viene regulado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se

aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su denominación incluirán la expresión Fondo de Pensiones.

- Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, o al cierre del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente. Perderán la condición de entidad de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos anteriores.
- Los grupos de sociedades<sup>5</sup> en los que se integren, como sociedad dominante o dependiente, cualquier entidad que tenga la condición de entidad de interés público.

## 6.2. Obligaciones de los auditores de entidades de interés público

En la aceptación por parte del auditor de encargos de auditoría de entidades de interés público deben tenerse en cuenta algunas circunstancias no presentes en encargos de auditoría de otro tipo de entidades. A saber:

- Causas de incompatibilidad más restrictivas. El límite de lo que se considera un interés financiero significativo por parte del auditor en la entidad auditada, motivo de incompatibilidad, se fija en el 0,5% del capital, derechos de voto o patrimonio de la entidad de interés público (porcentaje más restrictivo que el 5% establecido cuando la entidad no tiene la condición de entidad de interés público) (artículos 46.2 y 47 del RLAC). También, el límite de lo que se considera un porcentaje significativo, motivo de incompatibilidad, en la percepción de honorarios respecto a los ingresos anuales del auditor se establece en el 15% (porcentaje medio en los tres últimos años), si en alguno momento de ese periodo se ha auditado alguna entidad de interés público (en las sociedades de auditoría con menos de seis socios el porcentaje se eleva 20% cuando no se hayan auditado entidades de interés público) (artículo 46.8 del RLAC).
- Rotación obligatoria. El artículo 19.2 de la LAC establece la rotación obligatoria del socio firmante en un encargo de auditoría obligatoria de una entidad de interés público, una vez trascurren siete años desde el contrato inicial, independientemente del momento a partir del cual la entidad pasa a considerarse de interés público.

- Exigencias adicionales de la NCCI para los auditores de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, entidades de crédito y entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la CNMV y a la DGSFP o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras; y para los auditores de los grupos de sociedades en los que se integren dichas entidades. Así, no podrán utilizar las consideraciones que el material de aplicación y otro material explicativo incluidos en el anexo de la NCCI<sup>6</sup> establecen para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión y, por otro lado, los encargos de auditoría correspondientes a esas entidades de interés público deberán someterse a revisión de control de calidad (“segundo socio”)<sup>7</sup>.

- Informe anual de transparencia. La LAC obliga a los auditores que auditen entidades de interés público a publicar un informe anual de transparencia en los tres meses siguiente a la finalización del ejercicio económico, con el contenido que se establece en el artículo 26 de la LAC que desarrolla el artículo 60 del RLAC.

- Actuaciones de control de calidad más frecuentes. La periodicidad prevista de las actuaciones de control de calidad por parte del ICAC para los auditores de entidades de interés público será de tres años, frente a los seis que se establecen para los auditores que no auditan entidades de interés público (artículo 74 del RLAC).

## 7. Cuentas anuales

### 7.1. Reformulación de las cuentas anuales y reexpresión

La posibilidad de reformular las cuentas anuales queda recogida tanto en el artículo 38 c) del Código de Comercio como en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, que, al desarrollar el principio de prudencia valorativa (se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos) indican lo siguiente: *“Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas”*. Por lo tanto, también así se reitera en la propia introducción al PGC, sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de

<sup>5</sup> Considerando la definición recogida en el artículo 1 de las NOFCAC.

<sup>6</sup> A partir del 1 de enero de 2015, dicha limitación será extensible a los auditores del cualquier tipo de entidad de interés público (Resolución de 20 de diciembre de 2013 del ICAC por la que se publica la modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría).

<sup>7</sup> Ver ampliación de supuestos, a partir del 1 de enero de 2015, introducidos por la Resolución de 20 de diciembre de 2013 del ICAC por la que se publica la modificación de la NCCI de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el apartado 5 de este documento.

la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de las mismas. En este sentido, el marco de información financiera aplicable cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013) indica que cuando los hechos o circunstancias que impiden la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (situación claramente excepcional) se conocen después de la formulación de las cuentas anuales pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular aplicación el marco de información financiera alternativo.

Por todo lo indicado, la reformulación de las cuentas anuales, con carácter general, no debe utilizarse para la corrección de errores contables, y por ello la NRV 22ª “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” del PGC señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error, modificándose oportunamente las cifras comparativas e incorporando la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

## 7.2. Diferencia entre corrección de errores y cambio en estimaciones

La NRV 22ª “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” del PGC define los errores contables como “omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas”; y define los cambios en estimaciones contables, que se aplicarán de forma prospectiva, como “aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos”. Cómo se ve, el PGC da pautas para poder distinguir entre un error contable y un cambio de estimación, distinción relevante por el diferente tratamiento contable (sólo la corrección de un error se registra con efectos retroactivos).

## 7.3. Cifras comparativas a incluir en el supuesto de modificación del cierre contable

Si bien ante una modificación de la fecha de cierre del ejercicio social, que seguirá los formalismos previstos para las modificaciones estatutarias, pudiera pensarse que en la formulación de las primeras cuentas anuales correspondiente al nuevo cierre contable, que tendrán una duración inferior a los doce meses, las cifras comparativas deben reexpresarse para adaptar la duración del ejercicio comparativo a la del ejercicio transitorio, la NECA 5ª del PGC esta-

blece, con la única excepción de las modificaciones provocadas por cambios de criterios contables o subsanación de errores, situaciones que no se producen en este caso, que las cifras comparativas serán “las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior” y cifras del ejercicio social inmediatamente anterior (de doce meses de duración) sólo hay unas, las incluidas en las anteriores cuentas anuales formuladas por los administradores.

Tampoco esta situación debe llevar al auditor a incluir en su informe una salvedad por los efectos sobre la comparabilidad de esa diferente duración del ejercicio social y del ejercicio comparativo, siempre que en la memoria de las cuentas anuales se advierte al lector de que dicha circunstancia debe ser considerada en la comparación de las cifras del ejercicio con las del ejercicio anterior.

## 7.4. Cifras comparativas en cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

Si bien la Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, establece que su aplicación no origina la obligación de adaptar la información comparativa de las cuentas, cuando en ese ejercicio comparativo tampoco hubiera sido aplicable el principio de empresa en funcionamiento y la entidad hubiera formulado sus cuentas anuales siguiendo las normas de valoración que hubiera estimado más adecuada para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante (así lo requería la consulta 1 de auditoría del BOICAC 92), sí deberá adaptarse la información comparativa en ese primer ejercicio de aplicación de la Resolución del ICAC, por tratarse, en este caso, de un cambio de criterio contable (las normas utilizadas en su día eran una alternativa admisible), justificado por la alteración de los supuestos que motivaron su elección, el primero, el haberse aprobado ahora un marco de información financiera específico que no existía en aquel momento.

## 8. Informe de gestión

### 8.1. Supuestos en los que resulta obligatorio

El informe de gestión resulta obligatorio exclusivamente, como recoge el apartado 3 del artículo 262.3 TRLSC, para las sociedades que no puedan formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados al sobrepasar los límites establecidos al efecto en el artículo del 257 TRLSC. No obstante el supuesto legal que exige de la formulación del informe de gestión, en los últimos años no ha sido infrecuente que los Registradores Mercantiles exigieran el informe de gestión cuando se pretendía el depósito de cuentas anuales abreviadas auditadas a petición de minoritarios y ello, a tenor del contenido del Reglamento del Re-



gistro Mercantil (criterio expresado por la DGRN en diferentes resoluciones, por citar una de las últimas, la Resolución de 21 de noviembre de 2011, BOE de 9 de febrero de 2012).

No obstante, en su última resolución al respecto (Resolución de 30 de enero de 2014, BOE de 19 de febrero de 2014), la DGRN reconoce que la literalidad del artículo 366.1.4.<sup>a</sup> del Reglamento del Registro Mercantil no puede ser un obstáculo que impida la aplicación del artículo 263.2 del TRLSC, por aplicación elemental del principio de jerarquía normativa, concluyendo así que no puede exigirse el informe de gestión si la entidad no supera los límites para formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados establecidos en el artículo 257 del TRLSC, como también ha reiterado el ICAC recientemente, en la consulta 7 de contabilidad del BOICAC 96. Por tanto, no cabe esperar que el Registro Mercantil vuelva a exigir la formulación del informe de gestión a las sociedades que pueden presentar balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.

## 8.2. Contenido mínimo

El informe de gestión, tal como se establece en los artículos 148 y 262 del TRLSC, deberá incluir el siguiente contenido:

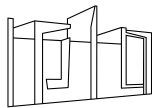
- a) Exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, consistente en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la misma. En la medida necesaria para su adecuada comprensión, este análisis incluirá tanto indicadores clave financieros como, cuando proceda, no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, incluida información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal. Si procede, se incluirán referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales. Se exceptúa, sin embargo, de la obligación de incluir información de carácter no financiero, a las sociedades que puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.
- b) Descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta la sociedad.
- c) Información sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio.
- d) Evolución previsible de la sociedad.
- e) Detalle de las actividades en materia de investigación y desarrollo.
- f) En relación a las adquisiciones de acciones propias, indicación de:
  - Los motivos de las adquisiciones y enajenaciones realizadas durante el ejercicio.
- El número y valor nominal de las participaciones o acciones adquiridas y enajenadas durante el ejercicio y la fracción del capital social que representan.
- En caso de adquisición o enajenación a título oneroso, la contraprestación por las participaciones o acciones.
- El número y valor nominal del total de las participaciones o acciones adquiridas y conservadas en cartera por la propia sociedad o por persona interpuesta y la fracción del capital social que representan.
- g) Con respecto al uso de instrumentos financieros por la sociedad, y cuando resulte relevante para la valoración de sus activos, pasivos, situación financiera y resultados, indicación de:
  - Los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.
  - La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.

## 9. Abreviaturas

En este cuaderno técnico se han utilizado las siguientes abreviaturas:

<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CNMV</b>	Comisión Nacional del Mercado de Valores
<b>DGRN</b>	Dirección General de los Registros y del Notariado
<b>DGSFP</b>	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>ICJCE</b>	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
<b>LAC</b>	Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
<b>NECA</b>	Normas de Elaboración de Cuentas Anuales
<b>NCCI</b>	Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría
<b>NIA</b>	Normas Internacionales de Auditoría
<b>NIA-ES</b>	Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España
<b>NRV</b>	Normas de Registro y Valoración
<b>NTA</b>	Normas Técnicas de Auditoría
<b>NT sobre informes</b>	Resolución de 21 de diciembre de 2010 del ICAC por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NT sobre Informes
<b>NTA sobre empresa en funcionamiento</b>	Resolución de 31 de mayo de 1993 del ICAC por la que se publica la NTA sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento
<b>NTA sobre hechos posteriores</b>	Resolución de 26 de febrero de 2003 del ICAC por la que se publica la NTA sobre hechos posteriores
<b>NTA sobre información comparativa</b>	Resolución de 21 de diciembre de 2010 del ICAC por la que se publica la NTA sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas
<b>NTA sobre relación entre auditores</b>	Resolución de 27 de junio de 2011 del ICAC por la que se publica la NTA sobre relación entre auditores
<b>NOFCAC</b>	Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas 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
<b>PGC</b>	Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad
<b>RLAC</b>	Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.
<b>TRLSC</b>	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
<b>UE</b>	Unión Europea





# Audidores

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS  
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Paseo de la Habana, 1 - 28036 Madrid

Tel.: +34 91 446 03 54

<http://www.icjce.es>

e-mail: [auditoria@icjce.es](mailto:auditoria@icjce.es)