



boletín informativo del regda

Publicación del Consejo Superior de Titulados Mercantiles de España
y del Registro General de Auditores (REGA)

número 9 - abril 2012

Carta del presidente

Un hito en la historia de las profesiones en España

El ámbito de la economía y de la empresa constituye uno de los motores de la sociedad, por lo que los profesionales que actúan en él resultan elementos esenciales en actividades fundamentales para el interés general.

Conscientes de esta realidad, las Corporaciones de Derecho Público de este ámbito de actuación consideraron necesario encarar un proceso de unión de sus organizaciones, con el fin de configurar una organización colegial mejor estructurada, que agrupe los intereses de todos nuestros colegiados y que sea capaz de hacer frente a los decisivos retos profesionales que se avecinan. Dicha unión –que se materializó finalmente tras la publicación en el BOE de la Ley 30/2011, mediante la que se unifican las organizaciones colegiales de economistas y de titulares mercantiles– constituye un caso único en la historia de las profesiones en España, y pone de manifiesto la visión y capacidad de adaptación a los tiempos de nuestras respectivas Corporaciones.

Comprometidos con esta idea y sabedores de las innumerables ventajas que comporta la unificación –tanto para los profesionales como para los usuarios de sus servicios–, son ahora nuestros Colegios territoriales quienes están promoviendo simultáneamente sus correspondientes regulaciones legales de unificación ante las diferentes Comunidades Autónomas. A su vez, nuestros Registros especializados ya están estableciendo contactos y firmando, incluso, convenios de colaboración. Todo ello hace prever, por tanto, que, en un breve plazo de tiempo, la unificación será una realidad a todos los niveles.

En este mismo sentido –y con la idea de seguir avanzando en la consecución de una interlocución única ante las Administraciones y ante la sociedad–, se encuadra la reciente firma de un Acuerdo Marco de Integración de las Corporaciones Representativas de los Auditores, cuyo objeto es colaborar en el desarrollo y defensa de los auditores, conciliando la diversidad de tamaño y procedencia corporativa con el interés común. En una primera fase del acuerdo, se ha creado una Comisión Tripartita, que se encargará de sentar las bases para que esta iniciativa integre de forma equitativa las diferentes sensibilidades de los auditores.

Lorenzo Lara Lara

Sumario

PUBLICACIÓN

Editada por el Registro General de Auditores (REGA) del Consejo Superior de Titulados Mercantiles de España.
C/ Orellana 5, 2ª planta
28004 Madrid
Tfno.: 913 080 966
Fax: 913 103 242
E-mail: rega@tituladosmercantiles.org

REGA

PRESIDENTE: Lorenzo Lara Lara
SECRETARIO GENERAL:
Eladio Acevedo Heranz
VICESECRETARIO:
Ignacio García Cipitria

CONSEJO EDITOR

DEPARTAMENTO TÉCNICO DEL REGA

COORDINADOR:

Mikel Elósegui Argote

RESPONSABLES DE SECCIONES:

Francesc Garreta Dalmau (NORMAS Y NOVEDADES)
Eladio Acevedo Heranz (CONSULTAS Y TALLER)
Miguel Bolumar Lara (MATERIAL DE TRABAJO)
Francisco Sierra Capel (NOTICIAS)

DISEÑO Y MAQUETACIÓN

Building The Net, SL

IMPRESIÓN

Artegrafic

DEPÓSITO LEGAL

M-57850-2008

REGA no comparte necesariamente ni se hace responsable de las opiniones de sus colaboradores ni de las informaciones firmadas, que son responsabilidad del autor.

En este número...

CARTA DEL PRESIDENTE

- 1 Un hito en la historia de las profesiones en España

SUMARIO

NORMAS Y NOVEDADES

- 3 Norma Técnica de Auditoría sobre Informes
- 18 Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa

CONSULTAS

- 32 Resumen Consultas BOICAC Nº 82 (junio 2010)
- 34 Selección de consultas remitidas al REGA

MATERIAL DE TRABAJO

- 39 Memoria del convenio para la Ejecución de Revisiones de Control de Calidad 2011

TALLER

- 44 Resumen de la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del ICAC

NOTICIAS

- 47 Noticias de interés para los colegiados

NOVEDADES EDITORIALES

- 56 Últimas publicaciones

Norma Técnica de Auditoría sobre Informes

I. INTRODUCCIÓN

1º. En la preparación de su informe el auditor ha de tener presente y cumplir las siguientes normas:

a. Manifiestar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel:

1. Del patrimonio.
2. De la situación financiera.
3. De los resultados.
4. De los flujos de efectivo, en su caso.

De la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular con los principios y normas contables contenidos en el mismo.

b. Expresar su opinión en relación a las cuentas anuales tomadas en su conjunto, o una afirmación de que no puede expresar una opinión, y en este caso, las causas que lo impidan.

Cuando emita una opinión con salvedades o desfavorable se deben exponer las razones que existen para ello.

c. Indicar, en el caso de que las cuentas anuales estén acompañadas del informe de gestión, si la información contable que contiene concuerda con la de las cuentas anuales auditadas.

2º. Es preciso tener en cuenta las siguientes consideraciones:

a. Aspectos significativos son todos aquellos que superen las cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo, de conformidad con lo establecido en la NTA sobre Importancia Relativa.

b. Para poder emitir una opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, el auditor ha de:

1. Planificar.
2. Ejecutar.

Los trabajos con objeto de poder:

1. Formarse.
2. Soportar.

Su opinión:

1. Sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar.
2. Y no sobre todos y cada uno de los conceptos o partidas de las cuentas anuales individualmente considerados, dado que ello requeriría un alcance del trabajo sustancialmente mayor que no es el objeto de una auditoría de cuentas anuales.

II. ELEMENTOS

El informe de auditoría debe contener los elementos que se relacionan a continuación:

1º. Título:

Deberá identificarse como:

“Informe de auditoría de cuentas anuales”
Para distinguirlo de otros trabajos de revisión y verificación de estados o documentos contables.

2º. Identificación de los destinatarios:

- a. Accionistas.
- b. Socios.
- c. Otros.

Redactando el párrafo de destinatarios del siguiente modo:

“A los accionistas/socios/otros de la Sociedad XYZ, S.A.”

3º. También se indicará la persona que efectuó el nombramiento, cuando no coincida con el destinatario:

- a. Registrador mercantil.
- b. Juez.

Redactando el párrafo de destinatarios del siguiente modo:

“A los accionistas/socios/otros de la Sociedad XYZ, S.A. por encargo del Registrador mercantil/Juez”.

4º. Identificación de la entidad auditada.

Nombre o razón completos de la entidad objeto de la auditoría.

5º. Párrafo de alcance:

Debe incluir la siguiente información:

a. Identificación de los documentos o estados que comprenden las cuentas anuales objeto de la auditoría que se adjunta al informe.

Normas y Novedades

- b. Marco normativo de información financiera aplicable a la preparación de las cuentas anuales.
- c. Referencia sintetizada y general a las Normas de Auditoría aplicadas.
- d. Indicación de los procedimientos previstos en las Normas de Auditoría que no haya aplicado como consecuencia de limitaciones al alcance.

Su redacción es la siguiente:

“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.”

6º. Párrafo de opinión:

- El auditor manifestará de forma clara y precisa su opinión sobre que las cuentas anuales consideradas en su conjunto, expresan a la fecha de cierre del ejercicio a auditar, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel de:
- a. Patrimonio.
 - b. Situación financiera de la entidad.
 - c. Resultado de sus operaciones.
 - d. Flujos de efectivo, en su caso.

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.

Su redacción dependerá del tipo de opinión.

7º. Párrafo sobre el informe de gestión.

El auditor manifestará en este párrafo:

- a. El alcance de su trabajo.
- b. Si la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con las cuentas anuales del ejercicio.

La responsabilidad del auditor con respecto al citado informe de gestión consiste en:

- a. Comprobar que la información contable contenida en el mismo concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas.
- b. No tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros auditados de la entidad.

Su redacción es la siguiente:

“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.”

8º. Nombre, dirección y datos registrales.

Con independencia del nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas, el informe debe mostrar:

- a. Dirección de su domicilio.
- b. Número de inscripción en el ROAC.

9º. Firma del auditor.

El informe deberá ser firmado:

- a. Auditor individual: por el auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo.
- b. Sociedad de auditoría: por el auditor de cuentas designado para realizar el trabajo de auditoría de cuentas en su nombre.

10º. Fecha del informe.

El informe de auditoría debe estar firmado para determinar claramente hasta qué momento el auditor es responsable de realizar procedimientos de auditoría relativos a hechos posteriores que pudieran afectar a las cuentas anuales auditadas.

Coincidirá con la fecha de terminación de la etapa de ejecución del trabajo que no podrá ser anterior a:

- a. La fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia adecuada y suficiente para formarse una opinión.
- b. La fecha de formulación de dichas cuentas por los administradores.

Tener en cuenta lo establecido a tal efecto por la NTA sobre Hechos Posteriores.

III. TIPOS DE OPINIÓN

El informe de auditoría de cuentas anuales debe contener uno de los siguientes tipos de opinión:

- 1º. Favorable.
- 2º. Con salvedades.
- 3º. Desfavorable.
- 4º. Denegada.

Independientemente del tipo de opinión que contenga el informe de auditoría, en determinadas circunstancias, el informe podrá contener los siguientes tipos de párrafos que no afectan a lo opinión:

- 1º. Énfasis.
- 2º. Otras cuestiones.

IV. OPINIÓN FAVORABLE

El auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- 1º. El auditor ha realizado su trabajo, sin limitaciones, de acuerdo con las NTA.
- 2º. Las cuentas anuales se han formulado, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Su redacción es la siguiente:

“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.”

V. CON SALVEDADES

Aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las siguientes circunstancias:

- 1º. Limitaciones al alcance del trabajo realizado.
- 2º. Incumplimientos de principios y criterios contables, incluyendo omisiones de información necesaria, contenidos en el marco de información financiera que resulte de aplicación.

Siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales en su conjunto. Caso de ser muy significativas estaríamos en presencia de otro tipo de opinión.

Al emitir una opinión con salvedades, el auditor:

- 1º. Deberá utilizar en el párrafo de opinión la expresión “excepto por”.
- 2º. Se hará referencia a otro párrafo intermedio entre el de alcance y el de opinión en el que se describirá claramente en relación a la salvedad:
 - a. Naturaleza.
 - b. Razones.
 - c. Cuando sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales.

Limitaciones al alcance del trabajo.

- 1º. Párrafo de alcance.

“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,

Normas y Novedades

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 XX, el trabajo se ha realizado de acuerdo con 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.”

2º. Párrafo intermedio.

“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.”

3º. Párrafo de opinión.

“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.”

Incumplimientos de principios y criterios contables, incluyendo omisiones de información necesaria, contenidos en el marco de información financiera que resulte de aplicación.

1º. Párrafo intermedio.

“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 infor-

mación omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.”

2º. Párrafo de opinión.

“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.”

VI. DESFAVORABLE

Supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no expresan la imagen fiel.

Para emitir este tipo de opinión se tienen que dar las siguientes circunstancias:

1º. Incumplimientos de principios y criterios contables que resulten de aplicación.

2º. Defectos de presentación o desglose de la información.

Que a su juicio afecten muy significativamente a las cuentas anuales, en la medida en que las incidencias detectadas:

1º. Afecten de forma generalizada a las cuentas anuales, no limitándose a partidas, cuentas o elementos concretos de dichas cuentas.

2º. En el caso de limitarse a:

a. Partidas.

b. Cuentas.

c. Elementos concretos de las cuentas anuales.

Que representen o puedan representar cuantitativamente una parte sustancial de dichas cuentas anuales.

3º. En el caso de referirse a:

a. Defectos.

b. Omisiones.

De información

a. Cuantitativa.

b. Cualitativa.

En las cuentas anuales, se trate de información fundamental para su adecuada comprensión por parte de los usuarios.

El auditor:

- 1º. Expondrá todas las razones que le obligan a emitir la opinión desfavorable en uno o varios párrafos intermedios de su informe:
 - a. Describiendo el efecto.
 - b. Los motivos por los que ha alcanzado este tipo de conclusión.
- 2º. Detallará en su informe cualquier otra cuestión que requiera una salvedad, además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable.

Redacción de los distintos párrafos:

1º. Párrafo intermedio.

“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.”

2º. Párrafo de opinión.

“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.”

VII. DENEGADA

Resulta de aplicación cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, que le impide expresar una opinión.

Para denegar la opinión tienen que existir limitaciones al alcance de:

- 1º. Importancia.
- 2º. Magnitud.

Muy significativas que impidan al auditor formarse una opinión.

Las limitaciones al alcance pueden venir impuestas por:

- 1º. El cliente.
- 2º. Las circunstancias.

Redacción de los distintos párrafos:

1º. Párrafo de alcance:

“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.”

2º. Párrafo intermedio.

“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.”

3º. Párrafo de opinión.

“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.”

También resultará de aplicación este tipo de opinión cuando existan múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto sobre las cuentas anuales pueda ser muy significativo, no permitiendo al auditor formarse una opinión debido a:

- 1º. Posible interacción entre éstas.
- 2º. Efecto acumulativo en las cuentas anuales.

Normas y Novedades

El párrafo de opinión se redacta de la siguiente forma:

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

Cuando el auditor emita una opinión denegada deberá mencionar, en párrafo distinto al de opinión, cualquier salvedad por incumplimiento de principios y normas contables que hubiese observado durante la realización de su trabajo.

VIII. OPINIÓN PARCIAL NO PERMITIDA

No se permite la expresión de una opinión parcial sobre alguno o varios:

- 1º. Estados.
- 2º. Epígrafes.
- 3º. Partidas.

De las cuentas anuales en su conjunto cuando se esté expresando una opinión:

- 1º. Desfavorable.
- 2º. Denegada.

Excepcionalmente el auditor podrá emitir una opinión parcial en el primer ejercicio auditado siempre que no pueda satisfacerse de:

- 1º. Razonabilidad del importe de las existencias iniciales.
- 2º. En general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior.

Que supone que la opinión no se refiere sobre las cuentas anuales en su conjunto sino a los estados concretos que corresponda. Dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de no haber existido tal limitación, el auditor puede:

- 1º. Emitir una opinión con salvedades.
- 2º. Denegar la opinión sobre:
 - a. Los resultados del ejercicio.
 - b. Los flujos de efectivo, cuando proceda.

La redacción a dar al párrafo intermedio de salvedad por limitación al alcance sería:

“2. Nuestro nombramiento como auditores se produjo con posterioridad al inicio del ejercicio 20X0 que es el primer ejercicio que somete a auditoría la sociedad. Por este motivo no pudimos estar presentes en los recuentos físicos de las existencias al inicio del ejercicio, sin que hayamos podido satisfacernos mediante la aplicación de procedimientos alternativos de las existencias iniciales y del corte de operaciones a dicha fecha. Debido

a ello, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes al resultado de las operaciones y a los flujos de efectivo del ejercicio 20X1”.

La redacción a dar al párrafo de opinión parcial:

1º. La limitación es significativa pero permite emitir una opinión con salvedades de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado de flujos de efectivo:

“3. En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar la razonabilidad de las cantidades de existencias al inicio del ejercicio y del corte de operaciones al término del ejercicio anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de flujos de efectivo del ejercicio 20X1 adjuntos expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel 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”.

2º. La limitación es muy significativa y no permite emitir opinión de la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de flujo de efectivo:

“3. Debido al efecto muy significativo de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo 2, no podemos expresar una opinión sobre la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de flujos de efectivo del ejercicio 20X1 adjuntos.

4. En nuestra opinión, el balance a XX de XX de 20X1 adjunto expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. a 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.”

IX. CIRCUNSTANCIAS CON POSIBLE EFECTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA

Circunstancias con posible efecto en la opinión:

1º. Limitación al alcance.

Existe limitación al alcance cuando el auditor:

- a. No puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por las NTA.
- b. O aquellos otros procedimientos adicionales que considera necesarios en cada caso concreto de acuerdo con su juicio profesional.

Pueden provenir:

- a. De la propia entidad auditada.
- b. Venir impuestas por las circunstancias.

En determinadas circunstancias se pueden aplicar procedimientos alternativos que permitan eliminar la limitación al alcance inicialmente encontrada, siendo responsabilidad de la entidad auditada facilitar esta información.

Efecto en el informe de auditoría:

- a. Opinión con salvedades.
- b. Opinión denegada.

Dependiendo de la importancia de la limitación, para lo cual el auditor tiene que considerar:

- a. Naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos.
- b. Importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales:
 1. Cuantitativamente.
 2. Cualitativamente.

2º. Incumplimiento de principios y criterios contables que resultan de aplicación.

Durante su trabajo, el auditor puede identificar una o varias de las circunstancias siguientes que suponen un incumplimiento de los citados principios y normas contables:

- a. Utilización de principios y normas contables distintos de los aplicables a la entidad auditada.
- b. Errores o irregularidades en la elaboración de las cuentas anuales:
 1. Aritméticos.
 2. En la aplicación práctica de los principios y normas contables.
 3. Interpretación de los hechos.
- c. Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada:

1. Defecto en los desgloses requeridos en la memoria.
2. Presentación inadecuada de las cuentas.

- d. Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido:

1. Corregido en las cuentas anuales.
2. Adecuadamente desglosado en la memoria.

Cuando el auditor observe alguna de las circunstancias anteriores deberá:

1. Evaluar.
2. Cuantificar.

Su efecto sobre las cuentas anuales, pudiendo ser este:

1. Significativo: opinión con salvedades.
2. Muy significativo: opinión desfavorable.

En ambos casos el auditor:

1. Detallará las razones que llevan a la conclusión en uno o varios párrafos intermedios de salvedades donde se cuantificarán las desviaciones de los principios y normas contables.
2. Identificará e incorporará la información omitida siempre que sea factible en función de su:
 - a. Fiabilidad.
 - b. Volumen.

En ocasiones el auditor puede:

- a. Cuantificar de forma fiable el efecto del incumplimiento.
- b. Conseguir la información omitida o incorrecta.

Sin aumentar sustancialmente el trabajo de auditoría, en cuyo caso está obligado a:

- a. Realizar la cuantificación.
- b. Obtener la información.

Si el asunto no fuera fácilmente cuantificable u obtenible, el auditor:

- a. Deberá requerir a los administradores de la entidad auditada para que realicen la cuantificación y preparen la información.
- b. Si no se facilita esta información, el auditor se encuentra ante:
 1. Un incumplimiento de principios y criterios contables.
 2. Una limitación al alcance

Dependiendo de las circunstancias.

3º. Incertidumbre:

Hecho 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.

No es función del auditor de cuentas el estimar las consecuencias de hechos fu-

turos si la entidad no puede razonablemente hacerlo.

No son incertidumbres las estimaciones normales que sobre hechos futuros hace toda entidad como:

- a. Estimaciones actuariales de los planes de pensiones.
- b. Provisiones para clientes incobrables.
- c. Provisiones para garantías o devoluciones.
- d. Valor neto realizable de las existencias.

El informe del auditor deberá redactarse con salvedad por incumplimiento de principios y normas de contabilidad cuando el auditor de cuentas concluye que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad:

- a. La entidad no hace la estimación.
- b. La entidad hace una estimación que en opinión del auditor no es razonable.

X. PÁRRAFO DE ÉNFASIS

La inclusión de un párrafo de énfasis puede venir determinada por:

- 1º. Considerar necesario el auditor destacar un hecho reflejado en las cuentas anuales y respecto del cual la memoria contiene la información necesaria de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.
- 2º. Ser requerida por las NTA.

El párrafo de énfasis:

- 1º. Es independiente del tipo de opinión.
- 2º. No afecta al párrafo de opinión.
- 3º. Figura inmediatamente a continuación del párrafo de opinión.
- 4º. Hará referencia a que la opinión del auditor no contiene salvedades por el hecho que se enfatiza.
- 5º. Incluirá una descripción de la cuestión que se enfatiza.

El auditor debe incluir un párrafo de énfasis en las siguientes circunstancias:

- 1º. Cuando el auditor concluya que:
 - a. El principio de empresa en funcionamiento resulta de aplicación.
 - b. Exista incertidumbre sobre la aplicación de este principio.
 - c. La memoria incluya información adecuada.
- 2º. Cuando exista una incertidumbre significativa:

- a. Cuya resolución dependa de hechos futuros.
- b. Que pueda afectar a las cuentas anuales.
- c. La memoria incluya información adecuada.

La redacción de este párrafo, dependiendo de las circunstancias, puede ser la siguiente:

“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).”

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 XX durante el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX y, a dicha fecha, el importe total del pasivo a corto plazo excede del total de activo circulante en XX. 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.”

En casos extremos de múltiples incertidumbres cuyo efecto sobre las cuentas anuales sea muy significativo e impida al auditor formarse una opinión debido a:

- 1º. La posible interacción entre dichas incertidumbres.
- 2º. Su efecto acumulativo en dichas cuentas anuales.

Se denegará la opinión en lugar de incluir un párrafo de énfasis.

1º. La redacción a dar al párrafo intermedio de salvedad por incertidumbre podría ser:

“2. En estos párrafos intermedios se describirán claramente las circunstancias que generan las incertidumbres significativas adecuadamente informadas en la nota X de la memo-

ria, así como el potencial efecto de las mismas sobre las cuentas anuales”.

- 2º. La redacción a dar al párrafo de opinión denegada por este tipo de incertidumbres podría ser:
“X. Debido al efecto conjunto muy significativo de las incertidumbres descritas en los párrafos 2 y siguientes hasta X de este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20X0 adjuntas”.

XI. PÁRRAFO SOBRE “OTRAS CUESTIONES”

La inclusión de un párrafo sobre “otras cuestiones” detrás de los párrafos de énfasis puede venir determinada por:

- 1º. Considerar necesario el auditor poner de manifiesto algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en las cuentas anuales siempre que a su juicio sea relevante para:
- El entendimiento de la auditoría.
 - La responsabilidad del auditor o de su informe por parte de los usuarios de las cuentas anuales.
- 2º. Ser requerida por las NTA.
- 3º. La redacción de este párrafo, dependiendo de las circunstancias, puede ser:
- Mención al informe de auditoría del ejercicio anterior auditado por otro auditor.
“3. Con fecha XX de 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 de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...).”
 - Mención al informe de auditoría del ejercicio anterior auditado por el mismo auditor.
“3. Con fecha XX de XX de 20X1 emitimos informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 en el que expresamos una opinión (favorable, con salveda-

des, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...).”

- Mención a que las cifras comparativas del ejercicio anterior no fueron auditadas, no estando la entidad obligada a ello.
“3. Las cifras comparativas del año 20X0 no han sido auditadas dado que las cuentas anuales de dicho ejercicio no fueron sometidas a auditoría por no estar obligada a ello la entidad auditada.”
- Mención a que las cifras comparativas del ejercicio anterior no fueron auditadas, estando la entidad obligada a ello.
“3. Las cifras comparativas del año 20X0 no han sido auditadas dado que las cuentas anuales de dicho ejercicio no fueron sometidas a auditoría, a pesar de estar obligado a ello la entidad auditada.”
- Mención a que las cuentas anuales del ejercicio anterior no fueron auditadas, no estando la entidad obligada a ello.
“3. Las cuentas anuales del año 20X0 no han sido auditadas por no estar obligada a ello la entidad auditada.”
- Mención a que las cuentas anuales del ejercicio anterior no fueron auditadas, estando la entidad obligada a ello.
“3. Las cuentas anuales del año 20X0 no han sido auditadas, a pesar de estar obligado a ello la entidad auditada.”
- Mención a que los libros oficiales de contabilidad no fueron legalizados.
“3. Los libros oficiales de contabilidad del año 20X0 no han sido legalizados (indicar si efectivamente no han sido legalizados o si han sido legalizados fuera de plazo).”
- Mención a que las cuentas anuales del ejercicio anterior no fueron depositadas en el Registro Mercantil.
“3. Las cuentas anuales del año 20X0 no han sido depositadas en el Registro Mercantil (indicar si efectivamente

Normas y Novedades

no han sido depositadas o si han sido depositadas fuera de plazo).”

XII. CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Cuando la auditoría se refiere a cuentas anuales consolidadas ha de usarse la siguiente terminología:

- 1º. Para las cuentas anuales la denominación “cuentas consolidadas”.
- 2º. Para cada uno de los elementos que componen las cuentas anuales el adjetivo “consolidado”.

XIII. EJEMPLOS DE MODELOS DE INFORMES DE AUDITORÍA

La NTA acompaña modelos de informes de auditoría de cuentas anuales:

- 1º. Su formato y terminología debe ser respetado por los auditores de cuentas.
- 2º. La terminología de informe deberá adaptarse atendiendo a la normati-

va que resulte de aplicación y a la modalidad del trabajo realizado.

Ejemplos de modelos:

- 1º. Informe sobre cuentas anuales de un ejercicio con opinión favorable.
- 2º. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resulten de aplicación.
- 3º. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance.
- 4º. Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- 5º. Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- 6º. Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- 7º. Informe sobre cuentas anuales consolidadas de un ejercicio.

INFORME SOBRE LAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS DE UN EJERCICIO CON OPINIÓN FAVORABLE

A los Accionistas de la 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 con-

cuerda 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.

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 la 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.

INFORME SOBRE LAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS DE UN EJERCICIO CON SALVEDAD POR LIMITACIÓN AL ALCANCE

A los Accionistas de la 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 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.

INFORME CON OPINIÓN DESFAVORABLE SOBRE LAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS DE UN EJERCICIO

A los Accionistas de la 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 cuadro de financiación 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, así como de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el 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.

INFORME CON OPINIÓN DENEGADA SOBRE LAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS DE UN EJERCICIO

A los Accionistas de la 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.

Normas y Novedades

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.

INFORME CON PÁRRAFO DE ÉNFASIS SOBRE LAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS DE UN EJERCICIO

A los Accionistas de la 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, 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 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 XX 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 XX. 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”.

INFORME SOBRE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS AUDITADAS DE UN EJERCICIO

A los Accionistas de la 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 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.

Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa

I. INTRODUCCIÓN

La legislación mercantil española se orienta a la inclusión en las cuentas anuales de un ejercicio de las cifras 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 periodo actual.

Las entidades pueden presentar las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores:

- 1º. Voluntariamente.
 - 2º. Por otros requerimientos normativos.
- Por ello la NTA se refiere a:
- 1º. Cifras comparativas.
 - 2º. Cuentas anuales comparativas.

II. TIPOS

Tipos de información comparativa atendiendo a su naturaleza:

- 1º. Cifras comparativas.
 - 2º. Cuentas anuales comparativas.
- La utilización de una u otra depende de:
- 1º. Cada circunstancia concreta.
 - 2º. La necesidad de la entidad a la que se refiere la información comparativa (suele especificarse en los términos del encargo).

III. DEFINICIONES

A efectos de esta NTA, los siguientes términos significan:

- 1º. Información comparativa.
“Cifras e información que se incluyen en las cuentas anuales relativas a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco conceptual normativo de información financiero que resulte de aplicación”.
- 2º. Cifras comparativas.
“Información comparativa, correspondiente a cifras del periodo anterior así como otra información relativa a dicho periodo, que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e

información del periodo actual (denominadas cifras del periodo actual). El nivel de detalle de las cifras y de la información que se presenta depende de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual”.

- 3º. Cuentas anuales comparativas.
“Información comparativa relativa a cifras e información del periodo anterior que se incluye a efectos comparativos junto a las cuentas anuales del periodo actual. El nivel de información de estas cuentas anuales comparativas es equivalente con el de las cuentas anuales del periodo actual”.
- 4º. Referencias al periodo anterior.
“Deben interpretarse como periodos anteriores cuando la información comparativa incluya cifras e información de más de un periodo”.

IV. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

Varía dependiendo de la naturaleza de la información comparativa.

- 1º. Cifras comparativas.
La opinión del auditor sobre las cuentas anuales se refiere únicamente al periodo actual.
- 2º. Cuentas anuales comparativas (completas de dos o más años).
La opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan las cuentas anuales.

V. REQUERIMIENTOS

Los requerimientos respecto a la obligación de incluir cifras e información comparativas en las cuentas anuales del periodo actual en:

- 1º. Balance.
 - 2º. Cuenta de pérdidas y ganancias.
 - 3º. Estados de cambios en el patrimonio neto.
 - 4º. Estado de flujos de efectivo.
 - 5º. Memoria.
- Vienen regulados por:
- 1º. Artículo 35.6 del Código de Comercio.
 - 2º. Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) 5ª y 10ª.

VI. OBJETIVOS DE AUDITORÍA

Los objetivos de auditoría en relación con la información comparativa son:

- 1º. Obtener evidencia de auditoría:
 - a. Suficiente.
 - b. Adecuada.Sobre si la información comparativa incluida en las cuentas anuales se presenta, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera aplicable y los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
- 2º. Emitir un informe de auditoría acorde con la responsabilidad del auditor.

VII. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Los procedimientos de auditoría a aplicar por el auditor son los siguientes:

- 1º. Verificar si:
 - a. Las cuentas anuales incluyen información financiera comparativa requerida por el marco normativo de información financiera.
 - b. Está adecuadamente presentada.
- 2º. El auditor evaluará si:
 - a. La información comparativa coincide con las cifras y otra información incluidas en las cuentas anuales del periodo anterior.
 - b. Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual.
- 3º. Cuando la información comparativa no coincida con la de las cuentas anuales del ejercicio anterior:
 - a. Porque se haya adaptado ésta al amparo de lo establecido en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
 - b. Porque se hayan producido cambios en las políticas contables aplicadas.Evaluará si:
 - a. La adaptación se ha realizado conforme a la citada normativa contable.
 - b. Los cambios han sido correctamente:
 1. Contabilizados.
 2. Presentados.
 3. Explicados en la memoria.

- 4º. Aplicar procedimientos de auditoría adicionales con el fin de obtener evidencia de auditoría:

- a. Adecuada.
- b. Suficiente.

Para determinar si los errores o irregularidades en la información comparativa identificados al realizar la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual son significativos.

- 5º. Si el auditor ha auditado las cuentas anuales del periodo anterior, resulta de aplicación la NTA sobre Hechos Posteriores en relación a “hechos posteriores descubiertos con posterioridad a la fecha del informe de auditoría” que establece que:

- a. La fecha del informe de auditoría representa la fecha en que el auditor ha completado sus procedimientos de auditoría para formarse una opinión.
- b. El auditor no tiene obligación alguna de extender sus procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría.
- c. Si en el periodo comprendido entre la fecha del informe y la de entrega a la sociedad llegase a conocimiento del auditor alguna información fiable, referida a hechos significativos ocurridos con posterioridad a la fecha de terminación de su trabajo, que hubiera analizado de encontrarse aún realizando la auditoría, deberá:
 1. Investigar el hecho.
 2. Comentarle con la dirección de la entidad auditada.

Pudiendo darse las siguientes circunstancias:

1. Los administradores modifican las cuentas anuales, pudiendo optar el auditor entre:
 - a. Emitir su informe de auditoría con la fecha del hecho posterior, en cuyo caso deberá ampliar hasta esa fecha la aplicación de procedimientos para verificar la posible existencia de hechos posteriores.
 - b. Emitir su informe con doble fecha, correspondiendo la primera fecha a la de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda hace referencia al hecho concreto posterior desglosado en la

memoria, de tal forma que la responsabilidad del auditor en cuanto a hechos posteriores queda limitada a los hechos posteriores incorporados en la memoria. La redacción de la doble fecha será: “X (día) del XX (mes) de 20X1, a excepción de la nota X de la Memoria cuya fecha es el Y (día) de YY (mes de 20X0)”.

2. Los administradores se niegan a modificar las cuentas anuales:
 - a. Deberá incluir una salvedad en su informe de auditoría.
 - b. En caso de emplear la doble fecha, la redacción de la misma será:
“X (día) del XX (mes) de 20X1, a excepción de la nota X de la Memoria cuya fecha es el Y (día) de YY (mes de 20X0)”.
- 6º. Si las cuentas anuales del periodo anterior se reformulan, el auditor comprobará si la información comparativa concuerda con las cuentas anuales reformuladas.
- 7º. Incluir en la carta de manifestaciones de la dirección información relativa a:
 - a. Cualquier adaptación que se haya efectuado para corregir un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior que afecte a la información comparativa.
 - b. Para todos los periodos a los que se refiera su opinión, en el caso de las cuentas anuales comparativas.

VIII. CIFRAS COMPARATIVAS

Cuando se presentan cifras comparativas, la opinión del auditor:

- 1º. Se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del periodo actual.
- 2º. No se incluirán en el informe referencias a dichas cifras comparativas, con algunas excepciones, que se desarrollan con posterioridad.

Se plantean distintas situaciones en relación a las cuentas anuales del periodo anterior:

- 1º. Auditadas por el mismo auditor.
- 2º. Auditadas por un auditor predecesor.
- 3º. No auditadas.

Auditadas por el mismo auditor

- 1º. Cuando en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo an-

terior se hubiera incluido una opinión con salvedades, denegada o desfavorable:

- a. Y la cuestión que dio lugar a esta opinión no se ha resuelto el auditor expresará una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, según proceda sobre las cuentas anuales del periodo actual.

En el párrafo intermedio del informe de auditoría que explica la salvedad caben las alternativas siguientes:

1. Cuando los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión que dio lugar a esta opinión sean significativos, *el auditor se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras comparativas en la descripción de la cuestión que origina la opinión con salvedades, denegada o desfavorable*, del modo siguiente (ejemplo anexo 1 NTA):

“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 XX en 20X1 y XX en 20X0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en XX en 20X1 y XX en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en XX en 20X1 y XX en 20X0. En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 expresan, ...”

2. Cuando los efectos, o los posibles efectos de la cuestión que dio lugar a esta opinión no sean significativos (relevantes) para las cifras del periodo actual pero sí

respecto a la comparabilidad en relación con las cuentas anuales del periodo anterior, se explicará que la opinión de auditoría es una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras comparativas, del modo siguiente (ejemplo anexo 2 NTA):

“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 expresan, ...”

- b. Y la cuestión que dio lugar a esta opinión se ha resuelto, registrado y revelado en las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre el periodo actual no hará mención alguna de la opinión emitida sobre el periodo anterior.

2º. Cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior sobre las que se emitió previamente, una opinión en la que no se reflejó salvedad a ese respecto:

- a. Las cuentas anuales del periodo anterior han sido reformuladas y se ha

emitido un nuevo informe de auditoría sobre las mismas.

En este caso el auditor incluirá un párrafo de énfasis con la siguiente redacción:

“3. 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 con fecha XX de XX de 20X1, los administradores de la entidad han decidido reformular las cuentas anuales para recoger los efectos, los errores o irregularidades significativos en las cuentas anuales del ejercicio 20X0 sobre las que se emitió previamente, una opinión en la que no se reflejó una salvedad a ese respecto. El presente informe sustituye al que habíamos emitido previamente con fecha XX de XX de 20X1 sobre las cuentas anuales antes de su modificación”.

- b. Las cuentas anuales del periodo anterior no han sido reformuladas y no se ha emitido un nuevo informe de auditoría sobre las mismas.

1. En relación a las cifras comparativas:

- a. No han sido correctamente adaptadas.

El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichas cuentas anuales, con la siguiente redacción:

La redacción del párrafo intermedio de salvedad será:

“2. En este párrafo intermedio se describirá claramente la razón de la salvedad y la cuantificación del efecto que el incumplimiento de los principios y criterios contables haya producido en las cifras comparativas de las cuentas anuales.”

La redacción del párrafo de opinión será:

“3. En nuestra opinión, excepto por los efectos sobre las cifras comparativas del hecho descrito en el párrafo anterior, las cuentas anuales”

- b. Sí han sido correctamente adaptadas.

El auditor *expresará una opinión sin salvedades* en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichas cuentas anuales, e incluirá un *párrafo de énfasis*, con la siguiente redacción:

“3. Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto a lo señalado en la nota X de la memoria adjunta, en la que se menciona que, en virtud del marco normativo de información financiera aplicable, la sociedad ha procedido a adaptar la información comparativa correspondiente al ejercicio anterior, debido a la detección y corrección de un error que afectaba a las cuentas anuales del ejercicio anterior, sin que estas hayan sido reformuladas”.

2. En relación a la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales del periodo actual de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable:

- a. No se ha informado adecuadamente.

El auditor *expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable* en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichas cuentas anuales, con la siguiente redacción:

La redacción del párrafo intermedio de salvedad será:

“2. En este párrafo intermedio se describirá claramente la información omitida en las cuentas anuales del ejercicio anterior que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada”.

La redacción del párrafo de opinión será:

“3. En nuestra opinión, excepto por los efectos sobre las cifras comparativas del hecho descrito en el párrafo anterior, las cuentas anuales”.

- b. Si se ha informado adecuadamente.

El auditor *expresará una opinión sin salvedades* en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichas cuentas anuales, pero incluirá un *párrafo de énfasis*, con la siguiente redacción:

“3. Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto a lo señalado en la nota X de la memoria adjunta, en la que se menciona que, en virtud del marco normativo de información financiera aplicable, la sociedad ha procedido a adaptar la información comparativa correspondiente al ejercicio anterior, debido a la detección y corrección de un error que afectaba a las cuentas anuales del ejercicio anterior, sin que estas hayan sido reformuladas”.

- 3º. La redacción del párrafo de “otras cuestiones” puede hacer mención a que el informe de auditoría del ejercicio anterior fue auditado por el mismo auditor, con la siguiente redacción: *“3. Con fecha XX de XX de 20X1 emitimos informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 en el que expresamos una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...).”*

Auditadas por un auditor predecesor

Si las cuentas anuales del periodo anterior:

1º. Fueron auditadas por otro auditor.

2º. El auditor sucesor hace mención al informe del auditor predecesor.

Se incluirá un párrafo sobre “otras cuestiones” con la siguiente información:

1º. Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor.

2º. Tipo de opinión expresado por el auditor predecesor y en caso de haber emitido opinión con salvedades, des-

favorable o denegada, indicación de la naturaleza de las mismas.

3º. Fecha de dicho informe.

La redacción de este párrafo puede ser la siguiente:

“3. Con fecha XX de 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 de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...).”

No auditadas

Si las cuentas anuales del periodo anterior no fueron auditadas:

1º. El auditor deberá incluir un párrafo sobre “otras cuestiones” manifestando que las cifras comparativas no han sido auditadas.

2º. El auditor requerirá a la entidad que la información comparativa incluida en las cuentas anuales se identifique como “no auditada”.

3º. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la razonabilidad de los saldos de apertura.

4º. La redacción del párrafo de “otras cuestiones”, dependiendo de las circunstancias, puede ser:

a. Mención a que las cuentas anuales del ejercicio anterior no fueron auditadas, no estando la entidad obligada a ello.

“3. Las cifras comparativas del año 20X0 no han sido auditadas dado que las cuentas anuales de dicho ejercicio no fueron sometidas a auditoría por no estar obligada a ello la entidad auditada.”

b. Mención a que las cuentas anuales del ejercicio anterior no fueron auditadas, estando la entidad obligada a ello.

“3. Las cifras comparativas del año 20X0 no han sido auditadas dado que las cuentas anuales de dicho ejercicio no fueron sometidas a auditoría, a pesar de estar obligado a ello la entidad auditada.”

IX. CUENTAS ANUALES COMPARATIVAS

Cuando se presentan las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores, la opinión del auditor:

1º. Se referirá a cada uno de los periodos para los que se presenten las cuentas anuales.

2º. Sobre los que se expresa una opinión de auditoría.

La redacción del informe será la siguiente (ejemplo anexo 4 NTA):

1º. Párrafo de alcance:

“Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden los balances al 31 de diciembre de 2.0X1 y de 20X0, ...”.

2º. Párrafo intermedio de salvedad (ejemplo anexo 1 NTA):

“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 XX en 20X1 y XX en 20X0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en XX en 20X1 y XX en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en XX en 20X1 y XX en 20X0”.

3º. Párrafo de opinión:

“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 contenidos en el mismo”.

Se plantean distintas situaciones en relación a las cuentas anuales del periodo anterior:

1º. Auditadas por el mismo auditor.

Normas y Novedades

- 2º. Auditadas por un auditor predecesor.
- 3º. No auditadas.

Auditadas por el mismo auditor

La opinión del auditor sobre las cuentas anuales del periodo anterior difiere de la opinión que previamente expresó:

- 1º. Describirá los motivos que justifican la diferencia en el párrafo sobre “otras cuestiones”.
- 2º. La redacción a dar al párrafo sobre “otras cuestiones” sería la siguiente:
“3. Con fecha XX de XX de 20X1 emitimos informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 en el que expresamos una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...). Con fecha XX de XX de 20X2 emitimos informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 20X1 y 20X0 en la que expresamos una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...) que difiere de la opinión que previamente emitimos sobre las cuentas anuales del ejercicio 20X0 dado que (describir los motivos que justifican la diferencia de opinión)”.

Auditadas por un auditor predecesor

Si las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por un auditor predecesor, este:

- 1º. Expresará una opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual.
- 2º. Incluirá un párrafo sobre “otras cuestiones” en el que indique:
 - a. Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor.
 - b. El tipo de opinión expresada por el otro auditor.

- c. En el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión.
- d. La fecha de dicho informe.

Con la siguiente redacción:

“3. Con fecha XX de 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 de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...).”

- 3º. No se incluirá ese párrafo sobre “otras cuestiones” en relación a la información anterior cuando:
 - a. El informe de auditoría del auditor predecesor sobre las cuentas anuales del periodo anterior se emite de nuevo con las cuentas anuales comparativas del ejercicio corriente y acompaña a estas junto con el informe del auditor sucesor.
 - b. La opinión del auditor sucesor se referirá únicamente a las cuentas anuales del periodo actual.
 - c. No hay necesidad de hacer mención al informe del auditor predecesor.
 - d. El informe del auditor predecesor acompañará al del auditor sucesor junto con las cuentas anuales comparativas.
 - e. El auditor sucesor podrá incluir un párrafo sobre “otras cuestiones” explicando esta situación.
- 4º. Cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior sobre las que el auditor predecesor emitió previamente, una opinión en la que no se reflejó salvedad a ese respecto:
 - a. El auditor sucesor comunicará tal circunstancia a:
 - 1. La dirección de la sociedad.
 - 2. Los administradores de la sociedad.
 - b. Solicitará que se informe de esa circunstancia al auditor predecesor.
 - c. Las cuentas anuales del periodo anterior han sido reformuladas y el au-

ditor predecesor ha emitido un nuevo informe de auditoría sobre las mismas.

El auditor sucesor expresará su opinión únicamente sobre el periodo actual.

En este caso el auditor podrá incluir un párrafo de énfasis con la siguiente redacción:

“3. 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 con fecha XX de XX de 20X1, los administradores de la entidad han decidió reformular las cuentas anuales para recoger los efectos de los errores o irregularidades significativos en las cuentas anuales del ejercicio 20X0 sobre las que otro auditor emitió previamente una opinión en la que no se reflejó una salvedad a ese respecto. El auditor predecesor ha emitido nuevo informe de auditoría con fecha XX de XX de 20X1 sobre las cuentas anuales del periodo anterior reformuladas en el que expresa una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance,...), que sustituye al que había emitido con fecha XX de XX de 20X1 sobre las cuentas anuales del periodo anterior antes de su reformulación en el que expresó una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...)”.

La NTA establece que en este caso el auditor procederá según lo indicado en el apartado relativo a cuentas anuales auditadas por el mismo auditor en el que la opinión del auditor sobre las cuentas anuales del periodo anterior difiere de la opinión

que previamente expresó, describiendo los motivos que justifican la diferencia en el párrafo sobre “otras cuestiones”.

La redacción a dar al párrafo sobre “otras cuestiones” podría ser la siguiente:

“3. Con fecha XX de XX de 20X1 otros auditores emitieron informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 en el que expresaban una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...). Con fecha XX de XX de 20X2 emitieron informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 reformuladas en la que expresaban una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...) que difiere/no difiere de la opinión que previamente emitieron sobre las cuentas anuales del ejercicio 20X0 dado que (describir en su caso los motivos que justifican la diferencia de opinión)”.

La inclusión de ambos párrafos puede ser compatible.

- d. Las cuentas anuales del periodo anterior han sido reformuladas y el auditor predecesor no ha emitido un nuevo informe de auditoría sobre las mismas.

La responsabilidad del auditor sucesor es la siguiente:

1. Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del periodo actual.
2. No es responsable de emitir una opinión de auditoría sobre las cuentas anuales reformuladas del periodo anterior.

En este caso el auditor podrá incluir un párrafo de énfasis con la siguiente redacción:

“3. 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 con fecha XX de XX de 20X1, los administradores de la entidad han decidió reformular las cuentas anuales para recoger los efectos de los errores o irregularidades significativos en las cuentas anuales del ejercicio 20X0 sobre las que otro auditor emitió previamente, una opinión en la que no se reflejó una salvedad a ese respecto. Ese auditor no ha emitido nuevo informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior reformuladas.”

La NTA establece que el auditor sucesor incluirá en su informe un párrafo sobre “otras cuestiones” indicando que el auditor predecesor emitió su informe sobre las cuentas anuales del periodo anterior antes de ser estas reformuladas y propone el siguiente modelo de párrafo:

“Según se indica en la nota X, con fecha XX de XX de 20X1 los administradores han reformulado las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 20X0 para incorporar los efectos de los errores o irregularidades significativos detectados por estos auditores (auditor sucesor) en el transcurso de la auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio 20X1. El informe de auditoría emitido por otros auditores (auditor predecesor), fue emitido el XX de XX de 20X1, fecha anterior a la fecha en que fueron reformuladas las cuentas anuales. No hemos sido contratados para auditar, revisar o aplicar ningún procedimiento sobre las cuentas anuales de la sociedad correspondientes al ejercicio 20X0 y por lo tanto, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de 20X0 consideradas en su conjunto”.

La inclusión de ambos párrafos puede ser compatible.

e. Las cuentas anuales del periodo anterior no han sido reformuladas y el

auditor predecesor no ha emitido un nuevo informe de auditoría sobre las mismas.

El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichas cuentas anuales, con la siguiente redacción:

La redacción del párrafo intermedio de salvedad será:

“2. En este párrafo intermedio se describirá claramente la razón de la salvedad y la cuantificación del efecto que el incumplimiento de los principios y criterios contables haya producido en las cifras comparativas de las cuentas anuales.”

La redacción del párrafo de opinión:

“3. En nuestra opinión, excepto por los efectos sobre las cifras comparativas del hecho descrito en el párrafo anterior, las cuentas anuales...”

El auditor sucesor hará referencia al informe del otro auditor en un párrafo sobre “otras cuestiones” en el que indique:

1. Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor.
2. El tipo de opinión expresada por el otro auditor.
3. En el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión.
4. La fecha de dicho informe.

Con la siguiente redacción:

“3. Con fecha XX de 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 de favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, el incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance, ...).”

No auditadas

Si las cuentas anuales del periodo anterior no fueron auditadas:

- 1º. El auditor deberá incluir un párrafo sobre “otras cuestiones” manifestando que las cuentas anuales comparativas no han sido auditadas.
- 2º. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la razonabilidad de los saldos de apertura.
- 3º. La redacción del párrafo de “otras cuestiones”, dependiendo de las circunstancias, puede ser:
 - a. Mención a que las cuentas anuales del ejercicio anterior no fueron auditadas, no estando la entidad obligada a ello.
“3. Las cuentas anuales del año 20X0 no han sido auditadas por no estar obligada a ello la entidad auditada.”
 - b. Mención a que las cuentas anuales del ejercicio anterior no fueron auditadas, estando la entidad obligada a ello.
“3. Las cuentas anuales del año 20X0 no han sido auditadas, a pesar de estar obligado a ello la entidad auditada.”

X. EJEMPLOS DE MODELOS DE INFORMES

- 1º. Cifras comparativas: informe que responde a las siguientes circunstancias:
 - a. El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
 - b. La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.
 - c. Los efectos de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos y requieren que se expre-

se una opinión con salvedades respecto a las cifras del periodo actual.

- 2º. Cifras comparativas: informe que responde a las siguientes circunstancias:
 - a. El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
 - b. La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.
 - c. Los efectos, o posibles efectos en el caso de limitación al alcance, de dicha cuestión en las cifras del periodo 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 periodo actual y las del periodo anterior.
- 3º. Cifras comparativas: informe que responde a las siguientes circunstancias:
 - a. Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor y el auditor decide incluir un párrafo indicando este hecho.
- 4º. Cuentas anuales comparativas: informe que responde a las siguientes circunstancias:
 - a. Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior.
 - b. El informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades.
 - c. La cuestión que dio lugar a la modificación no ha sido resuelta.
 - d. Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades.

Ejemplo 1.

Cifras comparativas: informe que responde a las siguientes circunstancias descritas en el apartado 12 (a) de la NTA sobre Información Comparativa:

- 1º. El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- 2º. La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.

Normas y Novedades

3º. Los efectos de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos y requieren que se exprese una opinión con salvedades respecto a las cifras del periodo actual.

A los Accionistas de la 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 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 y como se comenta en la Nota X de la memoria adjunta (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 del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en XX en 20X1 y XX en 20X0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en XX en 20X1 y XX en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en XX en 20X1 y XX 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.

Ejemplo 2.

Cifras comparativas: informe que responde a las siguientes circunstancias descritas en el apartado 12 (b) de la NTA sobre Información Comparativa:

- 1º. El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- 2º. La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.
- 3º. Los efectos, o posibles efectos en el caso de limitación al alcance, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual no significativos que requieren que se exprese una opinión con salvedades debido a los efectos, o posibles efectos de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos y requieren que se exprese una opinión con salvedades respecto a las cifras del periodo actual.

A los Accionistas de la 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 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.

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 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.

Ejemplo 3.

Cifras comparativas: informe que responde a las siguientes circunstancias descritas en el apartado 16 de la NTA sobre Información Comparativa:

1º. Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor y el auditor decide incluir un párrafo indicando este hecho.

A los Accionistas de la 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 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 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.

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.

Ejemplo 4.

Cuentas anuales comparativas: informe que responde a las siguientes circunstancias descritas en el apartado 18 de la NTA sobre Información Comparativa:

- 1º. Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior.
- 2º. El informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades.
- 3º. La cuestión que dio lugar a la modificación no ha sido resuelta.
- 4º. Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades.

A los Accionistas de la 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 estado de flujos de efectivo y las memorias correspondientes a los ejercicios anuales 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 X de la memoria adjunta (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 XX en 20X1 y XX en 20X0, el de la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en XX en 20X1 y XX en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en XX en 20X1 y XX en 20X0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales de los ejercicio 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 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.

Resumen Consultas BOICAC Nº 82 (junio 2010)

Resumen de la CONSULTA Nº 1

Materia: Contabilidad.
Submateria: Aavales.

Sobre el tratamiento contable que se dan a los gastos asociados a la obtención de un aval.

Desde la perspectiva de empresa avalada, ésta está obligada a desembolsar un pago inicial y unos pagos periódicos, teniendo en cuenta que el aval no constituye un instrumento financiero, sino un contrato principal, cuyo tratamiento contable debería guardar sintonía con el previsto para este último.

Los desembolsos en los que incurra la empresa relacionados con el aval deberán reconocerse en la cuenta pérdidas y ganancias como un gasto de explotación, sin perjuicio de que al cierre del ejercicio deba reconocerse la correspondiente periodificación.

Resumen de la CONSULTA Nº 2

Materia: Contabilidad.
Submateria: Subvención por creación empleo.

Sobre el tratamiento contable y reconocimiento de una subvención recibida por la empresa consultante de un organismo oficial y que tiene como finalidad la creación de puestos de trabajo mediante incentivos a la contratación indefinida sabiendo que como requisito el trabajador debe permanecer en la empresa un mínimo de tres años.

El Plan General de Contabilidad dedica su norma de registro y valoración 18ª al tratamiento contable de las Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Concretamente el apartado 2 explica los criterios para calificar una subvención como no reintegrable y establece lo siguiente: 2. c) *Subvenciones concedidas para financiar*

gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas(...) se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

Al tratarse de una subvención por creación de empleo condicionada a un periodo de permanencia mínimo, en el caso objeto de consulta tres años, y el supuesto regulado en la letra c) del apartado 2, la empresa considerará como no reintegrable la subvención conforme transcurra el plazo de permanencia, reconociendo en proporción al periodo de tiempo transcurrido la subvención en el patrimonio neto para reclasificarla de forma simultánea a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Es decir, aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma estuviera condicionada a un periodo mínimo de permanencia del trabajador, será ese periodo el utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados.

Resumen de la CONSULTA Nº 3

Materia: Contabilidad.
Submateria: Moneda funcional.

Sobre cuál es el criterio a seguir para determinar la moneda funcional de una sociedad Holding española cuyo activo está integrado por la participación en dos filiales radicadas en el extranjero que se han financiado en un importe significativo con un préstamo en dólares, y cuya moneda funcional también es el dólar.

El mayor nivel de desarrollo de la moneda funcional se presenta en la Circular del Banco de España 4/2004. De 22 de diciembre, en concreto la norma 18º.3 que dispone: "3. Se entiende por moneda funcional la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad. Las

entidades deberán determinar a los efectos de esta norma su moneda funcional, que será aquella que influye principalmente en el precio de venta o en el coste de mano de obra, de los materiales y otros costes de producción de sus productos, ya que se contratan y liquidan en la misma, o la moneda del país cuyas regulaciones y fuerzas competitivas determinan su precio de venta. Asimismo, también se tomará en consideración la moneda en que financia sus actividades o mantiene los ingresos cobrados de sus actividades de explotación.”

Por tanto se identificará la moneda funcional de las filiales en el extranjero ya que es la moneda con la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo, lo que a su vez influirá en la sociedad Holding radicada en España.

Resumen de la CONSULTA N° 4

Materia: Contabilidad.

Submateria: Ampliación de capital con cargo a reservas.

Sobre una sociedad cuyo ejercicio social coincide con el año natural y acuerda realizar durante el ejercicio 200X una ampliación de capital con cargo a reservas. ¿Cuál es el tratamiento contable de la operación?

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en su tercera parte relativa a cuentas anuales y, en concreto, en la norma de elaboración sexta dedicada al balance, un apartado con el siguiente texto: “9. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. <Capital> y A-1.II. <Prima de emisión>, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales. Si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil, figurarán en la partida 5. <Otros pasivos financieros> o 3. <Otras deudas a corto plazo>, ambas del epígrafe C.III <Deudas a corto plazo> del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.”

De acuerdo con lo indicado anteriormente, si la inscripción en el Registro Mercantil se realiza en el año 200X, la ampliación de capital se reflejaría en el balance a 31 de diciembre de 200X.

Asimismo si la inscripción en el Registro Mercantil en el año 200X+1 fuera anterior a la formulación de las cuentas anuales también se incorporaría la ampliación de capital en el balance cerrado a 31 de diciembre de 200X.

Sólo en el caso de que las cuentas anuales se formularan antes de la inscripción, la ampliación de capital debería registrarse en el balance correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 200X+1.

Resumen de la CONSULTA N° 5

Materia: Contabilidad.

Submateria: IVA.

Sobre una empresa que obtiene un préstamo para la construcción de una planta industrial y otro para el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado por dicha adquisición. Dicho impuesto será deducible. ¿Existe la posibilidad de activar los gastos financieros devengados por el préstamo obtenido para pagar el IVA durante el periodo de construcción?

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, establece en la norma de registro y valoración (NRV) 2ª. Inmovilizado material, que “En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.”

Por tanto, el IVA soportado deducible, que la empresa reconocerá como un activo, y que compensará u obtendrá su devolución, en la correspondiente liquidación, se excluye del concepto de precio de adquisición o coste de producción. Por lo que en este caso, no parece que pueda calificar-

se el préstamo obtenido para su pago como financiación específica del inmovilizado.

Resumen de la CONSULTA N° 6

Materia: Contabilidad.
Submateria: Usufructo.

Sobre una sociedad que recibe en usufructo un recinto para ejercer su actividad durante un plazo de 20 años. A cambio del derecho de usufructo la sociedad pagará anualmente una cantidad que se determinará en función de la facturación y un importe fijo al final del contrato de usufructo. ¿Cuál es el tratamiento contable de derecho de usufructo por parte del usufructuario?

El usufructo puede asimilarse a un contrato de arrendamiento operativo, en el que se establecen unos pagos anuales variables y un pago final del periodo que deberían registrarse de acuerdo con el principio de devengo contenido en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en el PGC.

Es decir, se reconocerá un gasto por arrendamiento cada año en la cuenta de pérdidas y ganancias, además del gasto por los intereses devengados a lo largo de los 20 años, aplicándose el tipo de interés efectivo de la operación hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda. Como contrapartida la cuenta que se creará en el pasivo no corriente del balance será <Acreedores comerciales no corrientes>. □

Selección de consultas remitidas al REGA

CONSULTA REGA N° 1486 (19.10.10)

Materia: Auditoría.
Submateria: Informe especial.

Consulta:

Tengo dudas con respecto a la posibilidad de emitir un informe de valoración de unas participaciones que me ha solicitado uno de los socios que quiere venderlas. Mi duda es que la contabilidad es procesada por el despacho del que soy titular. Tengo claro que no podría auditar pero no lo tengo tan claro en este tipo de informe.

Respuesta:

El artículo 8 de La Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas se refiere a la independencia del auditor y establece en su apartado 1 que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse com-

prometida. Y en su apartado 3 que, en todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría:...d) La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

A nuestro entender es totalmente incompatible la llevanza material de la contabilidad de una entidad por un profesional al que, dada su condición de auditor de cuentas, su cliente le solicita que emita un informe de valoración de unas participaciones.

CONSULTA REGA N°1.488 (27.10.10)

Materia: Auditoría.
Submateria: Empresa en funcionamiento.

Consulta:

Se trata de una sociedad que se encuentra incurso en causa legal de disolución al haber dejado reducidas las pérdidas del pa-

patrimonio neto por debajo de la cifra de capital social sin que los administradores estén en disposición de adoptar medidas tendientes a restablecer el correspondiente desequilibrio patrimonial.

¿Qué tipo de opinión he de incluir en mi informe?

Respuesta:

El artículo 363 de la Ley de Sociedades de Capital se refiere a las causas de disolución y establece en su apartado 1 que la sociedad de capital deberá disolverse: ... d) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

La Norma Técnica sobre Empresa en Funcionamiento establece que el auditor ha de considerar si la aplicación del principio de empresa en funcionamiento es procedente, especialmente en los siguientes casos: *“En sociedades incluidas en las situaciones contempladas en el artículo 163 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que establece la reducción de capital para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio contable disminuido por consecuencia de las pérdidas, cuando éstas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio”*; y *“En sociedades incluidas en las situaciones contempladas en el artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que establece su disolución cuando éstas hayan disminuido su patrimonio por debajo de la mitad del capital”*.

Una vez identificada una de las situaciones mencionadas anteriormente, el auditor ha de tener en cuenta que pueden existir otros factores mitigantes e incluso que eliminan la duda sobre la capacidad de la entidad de seguir como empresa en funcionamiento.

Si el auditor deduce que existen estos factores debe:

1. Exigir que se desglosen en la memoria los factores causantes de duda y aquellos que la mitigan.
2. Si la información sobre causas de la duda y los factores mitigantes no se inclu-

yen en la memoria, el auditor ha de expresar una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales.

3. Cuando, pese a facilitarse información en la memoria sobre los factores causantes y mitigantes, el auditor siga teniendo dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la entidad, deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad.

4. Cuando, con posterioridad a la formulación de las cuentas anuales y antes de la fecha de emisión del informe, el auditor tenga conocimiento de que los órganos de administración judiciales u otros competentes han tomado la decisión formal de la liquidación de la Sociedad, y el potencial efecto sobre el patrimonio podría resultar muy significativo, el auditor denegará su opinión e incluirá en su informe un párrafo de salvedad, donde se describen los factores causantes de la liquidación de la Sociedad.

A nuestro juicio, el tipo de opinión será con salvedad por incertidumbre considerando la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y opinión denegada por el mismo motivo cuando la sociedad se encuentre en fase de liquidación.

**CONSULTA REGA
Nº 1.489 (27.10.10)**

Materia: Auditoría.

Submateria: Informe Especial.

Consulta:

Le ruego me indique si en un aumento de capital mediante aportación no dineraria de una sociedad de responsabilidad limitada es preceptivo el informe de un experto independiente.

Respuesta:

En la Ley de Sociedades de Capital que resulta de aplicación para la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria por acciones se establece que el informe del experto independiente designado por el Registro Mercantil sobre las aportaciones no dinerarias solo resulta de aplicación para las sociedades anónimas.

CONSULTA REGA Nº 1.499 (12.11.10)

Materia: Auditoría.
Submateria: Consolidación.

Consulta:

Deseo realizarles la siguiente consulta sobre la actuación del auditor en relación a la auditoría de cuentas de estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio 2.010.

Respuesta:

La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su Artículo 4, establece que “El auditor de cuentas que realice la auditoría de cuentas o de documentos contables consolidados asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores”.

Por otra parte, la nueva disposición transitoria incorporada sobre el “Régimen sobre el cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados”, establece que “El cumplimiento por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría que realicen la auditoría de cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados, o los auditores de cuentas que la realicen en su nombre, de las obligaciones impuestas por el artículo 4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no será exigible hasta el ejercicio posterior a aquél en que entre en vigor la Ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas” y además establece que “Los sujetos obligados a suministrar la información a que se refiere el artículo 4.3 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no deberán suministrarla hasta el ejercicio posterior a aquél en que entre en vigor la Ley por la que se modifica la Ley 19/1988”.

Según lo anterior expuesto, y en relación a la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio terminado el 31 de

diciembre de 2.010 ¿puede el auditor de cuentas consolidadas limitar su opinión en lo referente a las sociedades auditadas por otros auditores?

La Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas, por la que se modifica la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, establece en el apartado 3 de su artículo 4 que quien o quienes emitan la opinión sobre las cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados efectuará una revisión y guardará la documentación de su evaluación del trabajo de auditoría realizado por otros auditores, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las auditorías de entidades consolidadas, y no será exigible hasta el ejercicio posterior a aquél en que entre en vigor.

Según nuestro criterio y tal y como establece el artículo 4 de la Ley 19/1988, en vigor de forma transitoria, el auditor principal puede limitar e incluso denegar su opinión sobre las cuentas anuales consolidadas si alguno o todos los auditores de los componentes se negaran a facilitarle la información que les solicitase en cumplimiento de su obligación de recabar de estos la información necesaria para poder cumplir con su cometido.

CONSULTA REGA Nº 1.500 (15.11.10)

Materia: Auditoría.
Submateria: Emisión de informe.

Consulta:

He sido contratado para auditar con carácter voluntario las cuentas anuales de una sociedad correspondientes a los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 2.008 y 2.009.

Según información obtenida del Registro Mercantil, a fecha de hoy no se han depositado las cuentas anuales de los ejercicios 2.006 y 2.007.

¿Qué tratamiento hay que darle a este hecho en el informe de auditoría?

Si la empresa procediese a depositar esas cuentas anuales ¿tendría algún efecto en el informe?

En caso afirmativo les ruego me indiquen la forma de informar de estas circunstancias en el informe de auditoría.

Respuesta:

El apartado 3.6.4. de la Norma Técnica sobre Emisión de Informes (redacción por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1.991), establece que las circunstancias que pueden dar lugar a una opinión con salvedades en el informe de auditoría, en caso de que sean significativas en relación con las cuentas anuales, son las siguientes:

1. Limitaciones al alcance del trabajo realizado.
2. Errores o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo omisiones de información necesaria.
3. Incertidumbres cuyo desenlace final no es susceptible de una estimación razonable.
4. Cambios durante el ejercicio, con respecto a los principios y normas contables generalmente aceptados utilizados en el ejercicio anterior.

Como puede observarse, no se contempla el incumplimiento legal como una situación con posible efecto en la opinión del auditor.

La falta de depósito de cuentas anuales de ejercicios precedentes al auditado supone un incumplimiento por parte de la entidad auditada de la normativa legal aplicable que, si bien de entrada no supone un efecto o ajuste inmediato en el contenido de las referidas cuentas anuales sí puede provocar sanciones pecuniarias (sanción económica por falta de depósito de cuentas anuales) así como sanciones administrativas (el cierre registral) con las consecuencias jurídicas que de tal circunstancia pudieran acarrear de imposibilidad de inscribir los acuerdos sociales inscribibles adoptados, responsabilidad de los administradores, etc.

Por tanto, entendemos que no estaríamos en presencia de una salvedad y que la forma más adecuada de tratar esta situación sería en el párrafo de comparabilidad al hacer referencia a que la opinión del auditor se refiere exclusivamente al ejercicio 2.008 (y en el otro informe al ejercicio 2.009) y que las cuentas anuales del ejercicio 2.006 y 2.007 no se encuentran depositadas en el Registro Mercantil. Si la empresa procede al depósito de las cuentas pendientes, la situación desaparece y sólo quedaría la provocada por las posibles sanciones que pudieran derivarse del depósito realizado fuera de plazo, que en la práctica no suele llevar aparejada la aplicación de una sanción



pecuniaria, máxime si la situación de falta de depósito ya ha sido subsanada. En este último caso entendemos que no sería preciso hacer referencia alguna al depósito temporáneo de las cuentas anuales.

NOTA: Esta consulta fue contestada con anterioridad a la entrada en vigor de la Norma Técnica de Auditoría sobre Emisión de Informes. De haberse formulado la consulta con posterioridad a la entrada en vigor de la citada Norma la forma más adecuada de tratar la situación planteada hubiera sido en el párrafo sobre “otras cuestiones”.

**CONSULTA REGA
Nº 1.507 (01.12.10)**

Materia: Auditoría

Submateria: Emisión de informe.

Consulta:

En la realización de una auditoría de cuentas anuales se han encontrado los siguientes ajustes de balance que afectan al resultado del ejercicio:

1º. Gastos no contabilizados por importe de 500.000,00 euros.

2º. Ingreso no contabilizados por importe de 90.000,00 euros.

¿Cuál sería el total de errores detectados: 590.000,00 euros o 410.000,00 euros?

En relación a los ingresos no contabilizados, corresponden a los ingresos no de-

vengados ni contabilizados derivados de un préstamo a una entidad vinculada. ¿Existiría también contingencia fiscal?

De haber reflejado la sociedad los 500.000,00 euros de gasto, en su mayor parte deducibles, hubiera cerrado el ejercicio con pérdidas.

Respuesta:

En relación a los ingresos y dado que corresponden a los ingresos no devengados ni contabilizados derivados de un préstamo a una entidad vinculada, entendemos que esos ingresos deberían haber formado parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y que daría lugar a una salvedad por incumplimiento de principio de contabilidad generalmente aceptada por el gasto por impuesto sobre beneficios y la deuda por dicho concepto, sin perjuicio de que deberían haber sido sujetos a retención en origen.

La Norma Técnica establece en su apartado 5.4. "Al evaluar el efecto de una incidencia con posible peso en la opinión, el auditor analiza normalmente uno o varios de los siguientes factores:

1. La magnitud absoluta individualmente considerada de los errores, omisiones y efectos de cambios de principios y normas contables que hubieran podido ser cuantificados, así como de los eventuales efectos de las limitaciones al alcance e incertidumbre que, por su naturale-

za, no pueden ser cuantificadas por el auditor en su informe.

2. Su relación con otras cifras de las cuentas que se vieran distorsionadas por algunas de las circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor."

Las Notas Comunes al anexo sobre parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del informe de auditoría establecen:

1. Cualquier importe igual o superior al que resulte de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá que no es importante o significativo, a menos que se evidencie lo contrario.

3. Ajuste: Correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, o en los resultados del ejercicio en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias". Y por último, se refiere a la no compensación de los efectos en los siguientes términos: "No será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga".

Según nuestro criterio no es posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos, en función de la importancia relativa que cada uno de ellos tenga. □



Memoria de ejecución del convenio suscrito con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la Ejecución de Revisiones de Control de Calidad durante el ejercicio 2011

I. CONTROL DE CALIDAD EXTERNO

Durante el ejercicio 2011 se realizaron por segundo año las revisiones de control de calidad externo de acuerdo con el nuevo modelo de revisiones iniciado en 2010, mediante la ejecución de un Convenio de Colaboración que suscribieron las tres Corporaciones representativas de los auditores y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El nuevo modelo establece un cambio de enfoque en el modo de abordar las revisiones, el cual surge como consecuencia del nuevo escenario legal nacido de la última modificación de la Ley de Auditoría.

II. ASPECTOS DIFERENCIALES DEL NUEVO SISTEMA

Hasta el 2010 las revisiones de control de calidad se centraban en el conjunto de documentos y papeles de trabajo que integran la ejecución de una auditoría. Se revisaba todo el trabajo completo y se calificaba a cada auditor o sociedad de auditoría, en función de la calidad de la auditoría revisada en su conjunto. El trabajo de auditoría constituía una unidad de revisión.

En el nuevo enfoque, la revisión se centra en la firma de auditoría, mediante el análisis del sistema de control de calidad interno (SCCI) que tanto los auditores individuales como las sociedades de auditoría, deben tener establecidos. De este modo, la actuación revisora se focaliza en constatar el efectivo funcionamiento del SCCI de la firma, y se califica a la firma de auditoría, en función de su SCCI y de la aplicación del sistema en las auditorías que realice. La unidad de revisión es pues, la firma de au-

ditoría, y no tanto cada una de las auditorías que realiza.

Como consecuencia de la modificación legal referida, ha cambiado el marco normativo, pues hasta ahora la competencia del control de calidad era compartida entre ICAC y las Corporaciones. Cada Plan Anual contenía, las revisiones programadas por las Corporaciones y las revisiones programadas por el ICAC.

A partir de julio de 2010, competencia es exclusiva del ICAC, quien establece una única programación de las revisiones a realizar, si bien puede delegar su ejecución en terceros o en las Corporaciones, como por segunda vez se ha realizado este para este año.

III. EL CONVENIO SUSCRITO CON EL ICAC

El 12 de abril de 2011, el ICJC, el REA y el REGA suscribieron individualmente con el ICAC, un convenio de colaboración para la realización de los controles de calidad de dicho ejercicio. El documento se suscribió con idénticos términos salvo el número de revisiones, que ha sido distinto en cada corporación. En total se realizarán 150 revisiones, 61 el ICJC, 57 el REA, y 32 el REGA.

La Disposición adicional 5ª de la Ley de Auditoría, autoriza al ICAC acordar la ejecución del control de calidad con las Corporaciones de los auditores, las cuales actuarán bajo su supervisión y dirección. En el convenio se resalta la competencia exclusiva del ICAC, y el sometimiento a la supervisión pública de todas las firmas de auditoría.

En dicho documento se justifica la conveniencia de establecer acuerdos de colaboración con las Corporaciones mediante la sus-

cripción de convenios, para aprovechar los recursos y sobre todo la experiencia que en esta materia tienen las Corporaciones, que vienen colaborando con el ICAC en la realización de revisiones de control de calidad desde el año 2002, además de las competencias que hasta ahora ostentaban.

IV. OBJETIVOS Y CONTENIDO DEL CONVENIO 2011

El objetivo del documento consiste en establecer los términos en los que se tienen que realizar los controles de calidad objeto de delegación.

Entre las condiciones establecidas, y a diferencia de convenios anteriores, el ICAC se reserva la competencia de la dirección y supervisión de todo el proceso, y fija las condiciones técnicas en cuanto a los procedimientos y normas para su realización, si bien en la elaboración de éstos ha habido una intervención directa de las otras partes firmantes. Su duración se ha fijado al segundo año del ciclo de seis previsto en la Directiva Comunitaria, y en él se concretan los aspectos financieros, y penalización por retrasos o incumplimientos en la entrega de los resultados.

Se excluye la revisión de las firmas que realizan auditorías cotizadas o de interés público.

V. CONDICIONES DE EJECUCIÓN DE LAS REVISIONES

Las firmas a revisar las ha seleccionado el ICAC para cada Corporación. En el REGA han sido de 32, y se han asignado 1.225 horas de ejecución, con un presupuesto total de 92.235,20 euros. Este presupuesto incluye una partida para formación de los revisores de 3.000,00 euros.

En cada firma se han revisado áreas o aspectos concretos de tres auditorías distintas además del propio SCCI y la aplicación del mismo. La duración de cada revisión se ha previsto en 35 horas, igual para todas las revisiones.

Las revisiones se han realizado en el domicilio del revisado, previa comunicación cursada por el REGA.

VI. LAS REVISIONES

El objetivo de las revisiones ha sido evaluar el SCCI de la firma revisada, comprobar su

existencia, adecuación a la estructura de la firma, su aplicación y su eficacia, desde la perspectiva del cumplimiento de los requerimientos establecidos por la Norma de Control de Calidad Interno, publicada por Resolución del ICAC del 22 de diciembre de 2010.

De este modo se ha revisado el SCCI de cada firma, en cuanto a las políticas, procedimientos y requerimientos que contiene, y en cuanto a su efectiva aplicación en determinadas áreas de trabajos de auditoría, preferentemente de los firmados durante el 2011. En ocasiones se han revisado trabajos concretos de periodos anteriores, por expresa indicación del ICAC.

En concreto la revisión se ha centrado en el manual de procedimientos del SCCI, y demás documentos del sistema, en el informe de auditoría y cuentas anuales de cada una de las auditorías seleccionadas, y en la totalidad de papeles de trabajo de las áreas que comprenden la planificación y plan global de auditoría, la realización de pruebas de circularización, el área de hechos posteriores y contingencias, y la más significativa de las áreas de inmovilizado material o existencias.

Para la ejecución material de las revisiones se han aplicado cuestionarios concretos: uno para la verificación del SCCI y su cumplimiento, o revisión de firma (único), y otro para la verificación de la aplicación de dicho sistema en cada uno de los trabajos, y verificación de las áreas concretas (uno distinto para cada trabajo).

El expediente de revisión concluye con las propuestas del revisor, de informe de control de calidad y de plan de requerimiento de mejora. El resultado de la propuesta de informe podrá ser "sin deficiencias", o con ellas. En este último supuesto se acompañará una propuesta de recomendaciones o requerimiento de mejora.

Durante el trabajo de campo en el domicilio de las firmas revisadas, los funcionarios del ICAC han asistido en tres ocasiones al desarrollo de las revisiones, acompañando a cada revisor.

No han habido incidentes por los que el ICAC haya pedido explicaciones a ningún revisor sobre el desarrollo del convenio. No han habido casos de no aceptación, rechazo u obstrucción por parte de revisados. Todos los trabajos de revisión y resumen

de los mismos fueron entregados en el plazo convenido.

VII. EQUIPO DE REVISORES

Este año por primera vez, el ICAC a través de las Corporaciones ha establecido un procedimiento de selección objetivo, para elegir a los revisores. El proceso de selección atiende a los principios de valoración de méritos y libre concurrencia, exigiéndose además el compromiso de cumplir un Plan de Formación determinado. Del proceso de selección resultaron elegidos:

	ICJC	REA	REGA
Revisores titulares	10	10	5
Revisores suplentes	5	5	1

Los componentes del equipo revisor del REGA son:

- D. Miguel Bolumar Lara (Coordinador)
- D^a. Concepción Valdelvira Saiz
- D. David García Vega
- D. Ramón Juega Cuesta
- D^a. Rebeca Marcos Frechilla
- D. Xavier Amargant Moreno

Administración del REGA: D^a Paloma Belmonte Ordoñez.

VIII. RESULTADOS DE LA EJECUCIÓN

Han sido asignados al REGA 32 revisiones de control de calidad con el siguiente detalle de calificaciones:

Sin deficiencias	0
Con deficiencias	32
Total	32

En las 32 revisiones de control de calidad efectuadas por el REGA se han detectado 414 deficiencias, presentando cada una de ellas una media de 13 deficiencias, prácticamente igual al resultado de 12 deficiencias que se obtuvo en el Plan del año 2010.

IX. CLASIFICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS

A continuación se relacionan en número y en porcentaje las deficiencias del sistema

de SCCI detectadas clasificadas por materias.

Deficiencias del sistema de SCCI	Número	%
Aspectos generales del SCCI	24	6
Responsabilidad de la dirección	23	6
Independencia, ética e integridad	29	7
Aceptación y continuidad	24	6
Recursos humanos	14	3
Realización de los encargos	37	9
Seguimiento	26	6
Documentación del SCCI	20	5
Total	197	48

A continuación se relacionan en número y porcentaje las deficiencias de aplicación del SCCI detectadas clasificadas por materias.

Deficiencias del sistema de SCCI	Número	%
Requerimientos de ética	1	0,2
Aceptación y continuidad	4	0,9
Realización de los encargos	8	1,9
Total	13	3

A continuación se relacionan en número y porcentaje las deficiencias de aplicación del SCCI detectadas clasificadas por materias.

Deficiencias en las áreas de auditoría	Número	%
Cuentas anuales	78	18
Planificación y plan global	31	7
Pruebas de circularización	26	6
Inmovilizado material	18	4
Existencias	11	3
Hechos posteriores y contingencias	18	4
Informe de auditoría	22	5
Total	204	49

X. CUESTIONES INCLUIDAS EN LAS DEFICIENCIAS MÁS RECURRENTE

A continuación se relacionan las deficiencias detectadas más recurrentes:

- 1º. Manual de CCI:
El 75% de los revisados no tiene establecido o no mantiene un SCCI que contemple todos o alguno de los elementos de la NCCI.
- 2º. Responsabilidades de liderazgo de la dirección:
El 75% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes, políticas y procedimientos diseñados para promover

una cultura interna que reconozca que la calidad es esencial en la realización de los encargos.

- 3°. Requerimientos de ética e independencia:
El 31% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes las políticas y los procedimientos para proporcionar una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen estos requerimientos.
El 5% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes las políticas y los procedimientos para fijar la percepción de honorarios significativos, procesos de comunicación de información relevante, y adopción de medidas de salvaguardas.
- 4°. Aceptación y continuidad de clientes:
El 62% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes, con procedimientos de decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, considerando la independencia y capacidad del auditor y la integridad de la dirección, administración y accionistas del cliente.
- 5°. Recursos humanos:
El 21% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes, con procesos de evaluación de la competencia, capacidad y compromiso con la calidad del personal, así como los de selección del mismo.
- 6°. Realización de los encargos:
 - a. Aspectos generales:
El 43% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes, con procedimientos que otorguen seguridad de que la planificación la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
 - b. Consultas:
El 13% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes, con procedimientos para la resolución de cuestiones difíciles o controvertidas mediante consulta, o no se documentan adecuadamente.
 - c. Revisión del control de calidad:
El 18% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes, con criterios para la determinación de los trabajos que deben someterse a revisión de 2° firma, previa a la emisión del informe, ni criterios de selección de los revisores de control de calidad.

- d. Diferencias de opinión:
El 13% de los revisados no cuenta, o resultan insuficientes las políticas y los procedimientos para tratar y resolver las diferencias de opinión dentro del equipo de trabajo con las personas consultadas, o entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo.

- 7°. Seguimiento del SCCI:
El 71% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con un programa de examen a posteriori, interno o externo, de la totalidad o parte de los procedimientos más importantes de los trabajos, para asegurarse del regular cumplimiento de los objetivos de control de calidad.
El 59% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con políticas y procedimientos adecuados que requieran la conservación de la documentación del SCCI, y que permita a quienes realizan procedimientos de control evaluar el cumplimiento por parte de la firma de su SCCI.

- 8°. Áreas:
 - a. Memoria de las cuentas anuales:
El 40% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con toda la información relevante para la adecuada comprensión de las CCAA, y no se evalúa o salva este defecto por el auditor.
El 34% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con información relativa a operaciones con empresas del grupo, asociadas o vinculadas; participación de los administradores en el capital de otras sociedades análogas, e información sobre aplazamientos de pago a proveedores.
 - b. Estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) y estado de flujos de efectivo (EFE).
El 16% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con un procedimiento para la verificación de estos estados financieros.
 - c. Informe de gestión:
El 31% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con un procedimiento para su verificación, o no contiene la información mínima legalmente exigible, sin que el auditor

- lo evalúe o lo salve en su informe de auditoría.
- d. Planificación:
El 25% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con una planificación realizada que comporte el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda el cliente, o no está adecuadamente documentada.
 - e. Evaluación del control interno de la entidad auditada:
El 20% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, de un estudio y evaluación, o no se documenta adecuadamente, no se realizan las pruebas de cumplimiento programadas, o no se comunican las deficiencias detectadas.
 - f. Análisis de la materialidad:
El 22% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con niveles o cifras de importancia relativa que no se han fijado de acuerdo con los parámetros establecidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre importancia relativa.
 - g. Confirmaciones (circularización):
El 18% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con procesos de confirmación de terceros; no definen los aspectos a confirmar; no se fijan los criterios de selección de muestras, o bien no se aplican procesos alternativos adecuados ante la falta de respuesta.
 - h. Inmovilizado material:
El 19% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con procesos de revisión de cargas o hipotecas sobre elementos del inmovilizado.
 - i. Existencias:
El 19% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con programas de auditoría de esta área que incluya los objetivos a alcanzar y los procedimientos de auditoría aplicados para alcanzarlos, así como la verificación del grado de cobertura a través de pólizas de seguro.
 - j. Hechos posteriores:
El 37% de los revisados no cuenta, o resulta insuficiente, con procedimientos para detectar la posible existencia, valoración y efectos de los hechos posteriores, y documentar los mismos.
 - k. Informe de auditoría:
El 53% de los revisados emiten informes de auditoría que no contienen todos los elementos requeridos por las NTA; su forma no se ajustan a la estructura establecida; el título resulta inadecuado; la ubicación de los párrafos resulta incorrecta; la identificación de la sociedad de auditoría o la identidad del socio del encargo firmante, resultan insuficientes. □



Resumen de la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del ICAC, sobre la Información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales

La Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad de las operaciones comerciales, establece que *“Las sociedades deberán publicar de forma expresa las informaciones sobre plazos de pago a sus proveedores en la Memoria de sus cuentas anuales”*.

El pasado 1 de enero de 2011 entró en vigor la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Esta resolución tiene por objeto aclarar y sistematizar la información que las empresas (entendiendo éstas como personas jurídicas o empresarios personas físicas que actúen en el ejercicio de su actividad independiente económica o empresarial) deben recoger en la memoria de sus cuentas anuales individuales y consolidadas, a efectos del deber de información previsto en la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones financieras.

El deber de información, que afecta a las operaciones comerciales de pago, se refiere

a los acreedores comerciales por deudas con suministradores de bienes y servicios incluidos en el correspondiente epígrafe del pasivo corriente del balance, excluyendo, por tanto, a los proveedores de inmovilizado o a los acreedores por arrendamiento financiero.

La Resolución establece como plazo medio ponderado excedido (PMPE) de pagos el importe resultante del cociente formado en el numerador por el sumatorio de los productos de cada uno de los pagos a proveedores realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al respectivo legal de pago y el número de días de aplazamiento excedido del respectivo plazo, y en el denominador, por el importe total de los pagos realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al plazo legal de pago. La fórmula sería la siguiente:

PMPE=	Σ productos de cada uno de los pagos a proveedores realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al respectivo legal de pago y el número de días de aplazamiento excedido del respectivo plazo
	Importe total de los pagos realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al plazo legal de pago

La nota a incluir en el modelo normal de la memoria de las cuentas anuales indivi-

duales y, en su caso, consolidadas, contendrá la siguiente información:

- a. Importe total de pagos realizados a los proveedores en el ejercicio, distinguiendo los que hayan excedido los límites legales de aplazamiento.
- b. Plazo medio ponderado excedido de pagos (PMPE).
- c. Importe del saldo pendiente de pago a proveedores que, al cierre del ejercicio, acumule un aplazamiento superior al plazo legal de pago.

Tal y como se indica en la Disposición transitoria segunda de la citada Resolución: *“En el primer ejercicio de aplicación de esta Resolución, las entidades deberán suministrar exclusivamente la información relativa al punto c”.*

No obstante, para los siguientes ejercicios, la memoria deberá suministrar información relativa a los tres aspectos indicados anteriormente.

Las empresas que elaboren la memoria en el modelo abreviado del Plan General de Contabilidad podrán omitir la información referente al plazo medio ponderado excedido de pagos.

La Disposición transitoria primera referente al Régimen transitorio de los plazos máximos de pago establece que éstos se ajustarán progresivamente para aquellas empresas que vinieran pactando plazos de pago más elevados al calendario transitorio establecido hasta el 1 de enero de 2013 en las disposiciones transitorias 2ª y 3ª de la Ley 15/2010, de 5 de julio.

La Disposición transitoria segunda establece:

- a. Que la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales del primer ejercicio de aplicación de esta Resolución únicamente incluirá información relativa al importe del saldo pendiente de pago a los proveedores que, al cierre del mismo, acumule un aplazamiento superior al plazo legal de pago.
- b. Que no se presentará información comparativa correspondiente a esta nueva

obligación, calificándose las cuentas anuales como iniciales es estos exclusivos efectos en lo que se refiere a la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

A continuación se acompaña un ejemplo de cálculo del plazo medio ponderado excedido, considerando que el plazo legal que le corresponde a esta sociedad es de 85 días:

Pagos efectuados	Días vencimiento pago	Exceso de días (85 días)	Importes excedidos (denominador)	Importes por días (numerador)
50.000,00	90	5	50.000,00	250.000,00
45.000,00	70	0		0,00
123.000,00	105	20	123.000,00	2.460.000,00
48.000,00	86	1	48.000,00	48.000,00
54.000,00	60	0		0,00
75.000,00	90	5	75.000,00	375.000,00
15.000,00	74	0		0,00
32.000,00	96	11	32.000,00	352.000,00
14.500,00	115	30	14.500,00	435.000,00
9.200,00	85	0		0,00
7.000,00	93	8	7.000,00	56.000,00
12.000,00	60	0		0,00
			349.500,00	3.976.000,00

PMPE=	$\frac{3.976.000,00}{349.500,00}$	=11,38 días
-------	-----------------------------------	-------------

La información sobre aplazamientos de pago a proveedores a incluir en los modelos de memoria normal y abreviada del ejercicio 2010, de acuerdo a lo establecido en la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, es la siguiente:

Concepto	2010
Saldo pendiente de pago a proveedores con un aplazamiento superior al plazo legal de pago	
Total	

La información sobre aplazamientos de pago a proveedores a incluir en los modelos de memoria normal del ejercicio 2011, de acuerdo a lo establecido en la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, es la siguiente:

	Pagos realizados y pendientes de pago en la fecha de cierre del balance			
	2011		2010	
	Importe	%	Importe	%
<i>Dentro del plazo máximo legal</i>				
<i>Resto</i>				
<i>Total pagos del ejercicio</i>		100		100
<i>PMPE (días) de pagos</i>				
<i>Aplazamientos que a la fecha de cierre sobrepasan el plazo máximo legal</i>				

La información sobre aplazamientos de pago a proveedores a incluir en los modelos de memoria abreviada del ejercicio 2011, de acuerdo a lo establecido en la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, es la siguiente:

	Pagos realizados y pendientes de pago en la fecha de cierre del balance			
	2011		2010	
	Importe	%	Importe	%
<i>Dentro del plazo máximo legal</i>				
<i>Resto</i>				
<i>Total pagos del ejercicio</i>		100		100
<i>Aplazamientos que a la fecha de cierre sobrepasan el plazo máximo legal</i>				

Por último, indicar que la consulta número 7 del BOICAC 88 de diciembre de 2011 se refiere a la información comparativa a consignar en el segundo ejercicio de aplicación de la Resolución del ICAC, de 29 de diciembre de 2010, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales. En ella se establece que la información comparativa del ejercicio 2010 que deberá lucir en las cuentas anuales del ejercicio 2011, lógicamente será la que se recogió en las cuentas anuales del ejercicio 2010, sin perjuicio de que la empresa explique en la memoria los motivos por los que la citada información no se puede comparar con la proporcionada en relación con el ejercicio 2011, dado que para el ejercicio 2010, primer ejercicio de aplicación de los nuevos requerimientos de información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre aplazamientos de pago a proveedores, se estableció un régimen de cumplimiento gradual fijado para dicho primer ejercicio, del que solo se solicitaba información sobre el importe pendiente de pago a proveedores que, al cierre del mismo, acumulara un aplazamiento superior al plazo legal de pago. □



Plazos de presentación de los Modelos 02 y 03 de información anual

La Resolución de 12 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establece un régimen transitorio en relación con la información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría. Los modelos 02 y 03 de información anual correspondientes a la actividad del ejercicio 2011 (disponibles en la página web del ICAC www.icac.meh.es) deberán remitirse al ROAC en el período que va del 12 de marzo al 11 de mayo, ambos incluidos. □

Jornadas de Formación de Control de Calidad 2011

Los días 21 de junio y 15 de julio, se celebraron en Madrid en la sede del Registro de Economistas Auditores –REA– y en la sede del Registro General de Auditores –REGA–, dos jornadas de formación para los técnicos de las tres Corporaciones encargados de realizar los controles de Calidad del ejercicio 2011 a los miembros auditores de los tres registros.

Cándido Gutiérrez García, subdirector general de Control Técnico del ICAC, junto con los representantes de los Departamentos Técnicos de las tres Corporaciones, expusieron el nuevo enfoque del control de calidad externo a desarrollar. □

Celebrado en Valencia el XIX Congreso Nacional de Titulados Mercantiles

Durante los días 26,27 y 28 de octubre de 2011, el Palau de la Música de Valencia acogió al 19 Congreso Nacional de Titulados Mercantiles, que bajo el lema “*Experiencia + Renovación = Futuro*” reunió a más de 300 congresistas. En el Congreso, que contó con la Presidencia de Honor de Su Majestad el Rey, participaron expertos de primera fila en asuntos económicos tanto a nivel nacional como internacional. El último día del congreso, intervino José Antonio Gonzalo Angulo, presidente del ICAC con la ponencia “EL nuevo Reglamento de Auditoría” y también tuvo lugar una mesa redonda sobre la cooperación entre Corporaciones de Derecho Público y en la que intervinieron Lorenzo Lara Lara, presidente del Consejo Superior de Colegios de Titulados Mercantiles de España, Valentín PichRosell, presidente del Consejo General de Colegios de Economistas, y Rafael Cámara Rodríguez-Valenzuela, presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas. □

NOTICIAS BREVES

Texto Refundido de la LAC

Con fecha 2 de julio de 2011 se publicó en el BOE el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. □

Aprobación Reglamento LAC

Con fecha 4 de noviembre de 2011 se publicó en el BOE 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. □

Nombramiento Presidenta del ICAC

Con fecha 18 de febrero de 2012, se publicó en el BOE, el Real Decreto 407/2012, de 17 de febrero, por el que se nombra Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a D^a. Ana María Martínez-Pina García, relevando en el cargo a D. José Antonio Gonzalo Angulo. □

Éxito del 2º AUDIT MEETING REGA



Portada del tríptico.

El pasado mes de noviembre el Registro General de Auditores revalidó el éxito obtenido en el año 2010 con la celebración del 1er Audit Meeting. Más de 300 auditores acudieron a esta segunda cita en Madrid, los días 10 y 11 de noviembre de 2011, en la que participaron ponentes de primer nivel y acreditada experiencia profesional -José Antonio Gonzalo Angulo, Presidente del ICAC, los Subdirectores Generales de Control de Calidad y de Normas del ICAC, Cándido Gutiérrez García y Juan Manuel Pérez Iglesias, miembros del Departamento Técnico del REGA y altos cargos de las tres Corporaciones representativas de los auditores en España- que trataron de cuestiones de máximo interés como las Normas Internacionales de Auditoría y las novedades introducidas por el texto refundido de la Ley de Auditoría (RD legislativo 1/2011, de 1 de julio) y el Reglamento (RD 1517/2011, de 31 de octubre) y de actualidad como los delitos societarios y el blanqueo de capitales, las nuevas redes de comunicación, las novedades técnicas relativas al control de calidad y la presentación de las nuevas Guías REGA. Otros temas a destacar fueron la gestión de la calidad y la ética en auditoría junto con la elaboración de las cuentas anuales -NOF-CAC- y la consolidación de los estados financieros. □

Cursos sobre Control de Calidad y Nuevas Normas Técnicas de Auditoría

Durante el segundo semestre de 2011, se celebraron en los Colegios de Titulares Mercantiles de Barcelona, Girona, Granada, Madrid y Murcia, varios cursos que, con el título de Curso sobre Control de Calidad y Nuevas Normas Técnicas de Auditoría, abordaron cuestiones tales como el nuevo modelo de control de calidad en auditoría, la Norma ISCQ1 de control de calidad, el sistema del control de calidad interno del auditor, etc. Estos cursos fueron impartidos por miembros del Departamento Técnico del REGA y por profesionales de la auditoría. □

Cursos para la preparación de la 2ª fase del examen de acceso al ROAC

El pasado 16 de febrero de 2011, se publicó la convocatoria conjunta del Instituto de Censores Jurados de España, del Consejo General de Colegios de Economistas de España y del Consejo Superior de Titulados Mercantiles de España de examen de aptitud profesional para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas -ROAC- (Orden EHA/303/2011, de 10 de febrero). Con objeto de proporcionar una adecuada y completa formación a los aspirantes que se presentan a la 2ª fase del examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), el Registro General de Auditores (REGA), organizó en varias ciudades (Antequera, Madrid, Murcia y Valencia) cursos prácticos enfocados a la superación del citado examen. En ellos se abordó toda la legislación mercantil y en materia de auditoría, las normas técnicas en vigor, los objetivos y procedimientos de cada una de las áreas fundamentales de trabajo, la elaboración de estados financieros y estados financieros consolidados y la emisión de informes de auditoría e informes especiales. También se resolvieron supuestos prácticos sobre independencia, planificación y emisión de informes, finalizando con la resolución comentada del examen de acceso de la convocatoria de 2008. El cuadro de profesores estaba compuesto por auditores de reconocido prestigio, profesores de Universidad y miembros del Departamento Técnico del REGA y se realizó en los meses de septiembre a diciembre de 2011. □

Jornadas sobre las Nuevas Normas Técnicas de Auditoría sobre Emisión de Informes e Información Comparativa

En los Colegios de Titulares Mercantiles de Barcelona, Cantabria, La Coruña, Málaga, Navarra, Principado de Asturias y Valencia se organizaron jornadas (algunas de ellas celebradas conjuntamente con el Consejo General de Colegios de Economistas y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas) de carácter práctico, en las que se analizaron las novedades de los nuevos modelos de informes e información comparativa. □

El Servicio de Consultas del REGA atiende cerca de 200 consultas en 2011

Durante el ejercicio 2011 se han recibido 189 consultas en el Servicio de Consultas del REGA, con el siguiente detalle por materias:

Materia	Auditoría	Contabilidad	Fiscalidad	Otros
Número consultas	149	28	5	7

De las 149 consultas de auditoría recibidas las submaterias sobre las que se ha recibido un mayor número de consultas son las siguientes:

Submateria	Nº consultas
Confirmaciones	2
Evidencia	2
Honorarios	2
Cooperativas	2
Consolidación	3
Informe anual transparenc.	3
Ejecución trabajo	3
Subvenciones	3
Reformulación cuentas	4
Independencia	6
Obligación auditar	7
Revocación nombramiento	9
Renuncia	10
Informe especial	12
Nombramiento auditores	12
Emisión informes	46
Otros	23
TOTAL	149

De las 28 consultas de contabilidad recibidas las submaterias sobre las que se ha recibido un mayor número de consultas son las siguientes:

Submateria	Nº consultas
Préstamo participativo	2
Arrendamientos	2
Operaciones vinculadas	3
Memoria	4
NPGC	9
Otras	8
TOTAL	28

Todas las consultas se encuentran disponibles en la sección consultas de la página web del REGA: www.tituladosmercantiles.org

A continuación se relacionan en dos columnas las consultas recibidas durante el año 2011 clasificadas por materia y submateria así como su número, fecha de la consulta y fecha de respuesta.

Nº	Fecha consulta	Fecha respuesta	Materia	Submateria
1665	26.09.11	02.12.11	Auditoría	Sanción
1551	10.02.11	28.02.11	Auditoría	Contrato auditoría
1659	15.09.11	07.10.11	Auditoría	Blanqueo capitales
1554	16.02.11	28.02.11	Auditoría	Carta manifestaciones
1709	05.12.11	05.12.11	Auditoría	Carta recomendaciones
1575	18.03.11	30.03.11	Auditoría	Comisiones
1698	16.11.11	02.12.11	Auditoría	Confirmaciones
1719	28.11.11	29.12.11	Auditoría	Confirmaciones

Nº	Fecha consulta	Fecha respuesta	Materia	Submateria
1612	18.05.11	28.05.11	Auditoría	Consolidación
1625	14.06.11	30.06.11	Auditoría	Consolidación
1629	17.06.11	30.06.11	Auditoría	Consolidación
1610	27.05.11	27.05.11	Auditoría	Control calidad
1588	27.04.11	10.05.11	Auditoría	Cooperativa
1597	20.04.11	10.05.11	Auditoría	Cooperativa
1553	16.02.11	28.02.11	Auditoría	Ejecución trabajo
1592	05.04.11	26.04.11	Auditoría	Ejecución trabajo

Noticias

Nº	Fecha consulta	Fecha respuesta	Materia	Submateria
1663	26.09.11	18.10.11	Auditoría	Ejecución trabajo
1541	31.01.11	07.02.11	Auditoría	Emisión informe
1543	31.01.11	07.02.11	Auditoría	Emisión informe
1544	31.01.11	07.02.11	Auditoría	Emisión informe
1548	08.02.11	14.02.11	Auditoría	Emisión informe
1562	28.02.11	28.02.11	Auditoría	Emisión informe
1563	01.03.11	01.03.11	Auditoría	Emisión informe
1570	11.03.11	14.03.11	Auditoría	Emisión informe
1573	16.03.11	30.03.11	Auditoría	Emisión informe
1578	23.03.11	01.04.11	Auditoría	Emisión informe
1579	24.03.11	30.03.11	Auditoría	Emisión informe
1582	17.03.11	30.03.11	Auditoría	Emisión informe
1583	17.03.11	30.03.11	Auditoría	Emisión informe
1585	01.04.11	11.04.11	Auditoría	Emisión informe
1593	07.04.11	26.04.11	Auditoría	Emisión informe
1595	19.04.11	26.04.11	Auditoría	Emisión informe
1599	27.04.11	28.04.10	Auditoría	Emisión informe
1604	06.05.11	10.05.11	Auditoría	Emisión informe
1608	12.05.11	27.05.11	Auditoría	Emisión informe
1609	27.05.11	27.05.11	Auditoría	Emisión informe
1613	27.05.11	27.05.11	Auditoría	Emisión informe
1614	27.05.11	27.05.11	Auditoría	Emisión informe
1617	24.05.11	27.05.11	Auditoría	Emisión informe
1619	06.06.11	15.06.11	Auditoría	Emisión informe
1624	13.06.11	30.06.11	Auditoría	Emisión informe
1630	18.06.11	30.06.11	Auditoría	Emisión informe
1631	21.06.11	30.06.11	Auditoría	Emisión informe
1634	27.06.11	30.06.11	Auditoría	Emisión informe
1635	28.06.11	30.06.11	Auditoría	Emisión informe
1640	13.07.11	15.07.11	Auditoría	Emisión informe
1643	21.06.11	25.06.11	Auditoría	Emisión informe
1645	22.07.11	25.07.11	Auditoría	Emisión informe
1646	22.07.11	25.07.11	Auditoría	Emisión informe
1647	29.07.11	29.07.11	Auditoría	Emisión informe
1649	16.08.11	14.09.11	Auditoría	Emisión informe
1650	24.08.11	14.09.11	Auditoría	Emisión informe
1656	15.09.11	07.10.11	Auditoría	Emisión informe
1668	02.10.11	07.10.11	Auditoría	Emisión informe
1669	03.10.11	14.10.11	Auditoría	Emisión informe
1671	03.10.11	14.10.11	Auditoría	Emisión informe
1673	06.10.11	07.10.11	Auditoría	Emisión informe
1677	13.10.11	24.10.11	Auditoría	Emisión informe
1684	27.10.11	07.12.11	Auditoría	Emisión informe
1692	07.11.11	10.11.11	Auditoría	Emisión informe
1708	05.12.11	05.12.11	Auditoría	Emisión informe
1710	07.12.11	07.12.11	Auditoría	Emisión informe
1720	05.12.11	07.12.11	Auditoría	Emisión informe
1577	18.03.11	30.03.11	Auditoría	Evidencia
1581	30.03.11	30.03.11	Auditoría	Evidencia
1552	14.02.11	28.02.11	Auditoría	Guía REGA 16 nueva
1632	21.06.11	30.06.11	Auditoría	Guías REGA
1615	27.05.11	27.05.11	Auditoría	Honorarios
1622	09.06.11	30.06.11	Auditoría	Honorarios
1537	18.01.11	07.02.11	Auditoría	Independencia
1545	03.02.11	14.02.11	Auditoría	Independencia

Nº	Fecha consulta	Fecha respuesta	Materia	Submateria
1568	08.03.11	08.03.11	Auditoría	Independencia
1618	01.06.06	15.06.11	Auditoría	Independencia
1623	09.06.11	30.06.11	Auditoría	Independencia
1676	20.10.11	24.10.11	Auditoría	Independencia
1571	14.03.11	30.03.11	Auditoría	Informe anual transparencia
1589	04.04.11	26.04.11	Auditoría	Informe anual transparencia
1644	22.07.11	25.07.11	Auditoría	Informe anual transparencia
1584	09.03.11	11.04.11	Auditoría	Informe especial
1586	05.04.11	11.04.11	Auditoría	Informe especial
1594	31.03.11	26.04.11	Auditoría	Informe especial
1633	22.06.11	29.06.11	Auditoría	Informe especial
1637	07.07.11	13.07.11	Auditoría	Informe especial
1641	15.07.11	15.07.11	Auditoría	Informe especial
1652	07.09.11	14.09.11	Auditoría	Informe especial
1674	10.10.11	18.10.11	Auditoría	Informe especial
1693	08.11.11	16.11.11	Auditoría	Informe especial
1705	29.11.11	02.12.11	Auditoría	Informe especial
1706	30.11.11	02.12.11	Auditoría	Informe especial
1712	13.12.11	29.12.11	Auditoría	Informe especial
1699	16.11.11	18.11.11	Auditoría	Manual control calidad
1590	05.04.11	26.04.11	Auditoría	Memoria
1621	09.06.11	30.06.11	Auditoría	Memoria
1639	13.07.11	15.07.11	Auditoría	Modelo 02
1591	05.04.11	26.04.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1596	19.04.11	26.04.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1628	16.06.11	30.06.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1661	12.09.11	07.10.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1666	27.09.11	04.10.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1667	30.09.11	18.10.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1694	11.11.11	18.11.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1695	11.11.11	18.11.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1707	30.11.11	02.12.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1711	16.12.11	29.12.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1714	15.12.11	29.12.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1715	27.12.11	29.12.11	Auditoría	Nombramiento auditores
1662	16.09.11	18.10.11	Auditoría	NPCC
1670	03.10.11	18.10.11	Auditoría	NPCC
1611	27.05.11	27.05.11	Auditoría	Obligación auditar
1627	16.06.11	30.06.11	Auditoría	Obligación auditar
1655	14.09.11	14.09.11	Auditoría	Obligación auditar
1658	20.09.11	07.10.11	Auditoría	Obligación auditar
1672	04.10.11	18.10.11	Auditoría	Obligación auditar
1679	24.10.11	02.12.11	Auditoría	Obligación auditar
1682	27.10.11	02.12.11	Auditoría	Obligación auditar
1598	26.04.11	26.04.11	Auditoría	Otros
1678	02.11.11	07.11.11	Auditoría	Reformulación cuentas
1718	28.11.11	29.12.11	Auditoría	Reformulación cuentas
1550	08.02.11	15.02.11	Auditoría	Reformulación cuentas
1556	17.02.11	04.03.11	Auditoría	Reformulación cuentas
1536	21.01.11	24.01.11	Auditoría	Renuncia
1542	31.01.11	07.02.11	Auditoría	Renuncia
1572	15.03.11	30.03.11	Auditoría	Renuncia
1574	17.03.11	30.03.11	Auditoría	Renuncia
1626	15.06.11	30.06.11	Auditoría	Renuncia
1636	15.06.11	13.07.11	Auditoría	Renuncia

Nº	Fecha consulta	Fecha respuesta	Materia	Submateria
1642	15.07.11	15.07.11	Auditoría	Renuncia
1697	15.11.11	16.11.11	Auditoría	Renuncia
1701	18.11.11	02.12.11	Auditoría	Renuncia
1702	18.11.11	02.12.11	Auditoría	Renuncia
1558	23.02.11	08.03.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1660	07.09.11	07.10.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1675	18.10.11	19.10.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1691	02.11.11	02.12.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1703	15.11.11	18.11.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1704	24.11.11	02.12.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1713	29.12.11	29.12.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1716	29.12.11	29.12.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1721	16.12.11	29.12.11	Auditoría	Revocación nombramiento
1664	26.09.11	02.12.11	Auditoría	Rotación
1555	17.02.11	04.03.11	Auditoría	Saldos apertura
1534	17.01.11	24.01.11	Auditoría	Secreto profesional
1607	27.05.11	27.05.11	Auditoría	Sociedad profesional
1564	03.03.11	08.03.11	Auditoría	Subvenciones
1580	29.03.11	30.03.11	Auditoría	Subvenciones
1587	01.04.11	26.04.11	Auditoría	Subvenciones
1722	14.12.11	29.12.11	Auditoría	Subvenciones
1533	14.01.11	14.01.11	Auditoría	Tasa
1567	04.03.11	08.03.11	Auditoría	Tasa
1657	19.09.11	07.10.11	Auditoría	Valor razonable
1654	14.09.11	23.09.11	Contabilidad	Agrupación Interés Urbanístico
1680	27.10.11	29.12.11	Contabilidad	Arrendamientos
1683	27.10.11	29.12.11	Contabilidad	Arrendamientos
1603	03.05.11	20.05.11	Contabilidad	Aumento capital
1605	13.05.11	20.05.11	Contabilidad	Combinación negocios
1690	16.12.11	29.12.11	Contabilidad	Cooperativas
1561	27.02.11	28.02.11	Contabilidad	Corrección errores
1696	14.11.11	18.11.11	Contabilidad	Depósito cuentas

Nº	Fecha consulta	Fecha respuesta	Materia	Submateria
1539	25.01.11	07.02.11	Contabilidad	Memoria
1620	08.06.11	30.06.11	Contabilidad	Investigación y desarrollo
1557	22.02.11	08.03.11	Contabilidad	Memoria
1560	25.02.11	08.03.11	Contabilidad	Memoria
1566	04.03.11	08.03.11	Contabilidad	Memoria
1576	18.03.11	11.04.11	Contabilidad	NPCC
1600	04.04.11	10.05.11	Contabilidad	NPCC
1601	04.04.11	10.05.11	Contabilidad	NPCC
1616	14.04.11	27.05.11	Contabilidad	NPCC
1638	07.07.11	23.09.11	Contabilidad	NPCC
1648	03.08.11	23.09.11	Contabilidad	NPCC
1651	02.09.11	14.09.11	Contabilidad	NPCC
1535	19.01.11	07.02.11	Contabilidad	NPCC
1569	11.03.11	14.03.11	Contabilidad	NPCC
1606	13.05.11	20.05.11	Contabilidad	Permuta
1538	19.01.11	10.02.11	Contabilidad	Préstamo participativo
1559	23.02.11	08.03.11	Contabilidad	Préstamo participativo
1565	03.03.11	28.03.11	Contabilidad	Promotora inmobiliaria
1602	03.05.11	10.05.11	Contabilidad	Revalorización voluntaria
1681	27.10.11	29.12.11	Contabilidad	Subvenciones
1685	27.10.11	29.12.11	Fiscalidad	Préstamo
1546	07.02.11	14.02.11	Fiscalidad	Igic
1540	27.01.11	14.02.11	Fiscalidad	Operaciones vinculadas
1547	07.02.11	14.02.11	Fiscalidad	Operaciones vinculadas
1700	17.11.11	02.12.11	Fiscalidad	Operaciones vinculadas
1689	27.10.11	29.12.11	Otros	Acciones preferentes
1688	27.10.11	29.12.11	Otros	Fondo inversión
1653	09.09.11	23.09.11	Otros	Fusión
1687	27.10.11	29.12.11	Otros	Productos financieros
1717	27.10.11	29.12.11	Otros	Productos financieros
1686	27.10.11	29.12.11	Otros	Seguro de vida
1549	08.02.11	07.02.11	Otros	Valoración de empresas

Se incrementaron las CIRCULARES REGA

A continuación presentamos un detalle de las 166 circulares emitidas por el REGA durante el año 2011 codificadas según su temática: A: Auditoría, C: Contabilidad, F: Formación, G: General y P: Prensa.

ÍNDICE CIRCULARES REGA 2011

TEMÁTICA	Nº	CONTENIDO
P	01	Resumen de noticias de prensa del mes de diciembre
F	02	Seminario sobre Cierre Contable y Fiscal. Colegio de Madrid
A	03	Pago Tasa de Control de la actividad de auditoría de cuentas. Modelo 791
A	04	Modelos 02 y 03 de información anual
F	05	Seminario Nuevo marco Normativo en materia de Auditoría de Cuentas. Colegio de La Coruña
A	06	Res. 29/12/2010 del ICAC sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales
A	07	IPC actualización contratos de auditoría
F	08	Jornada sobre la Nueva Ley de Auditoría de Cuentas. Colegio de Vigo
A	09	Libro Verde

TEMÁTICA	Nº	CONTENIDO
A	10	Res. 22/12/2010 del ICAC, por la que se hace pública la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría
F	11	Seminario Nueva Ley de Sociedades de Capital. Colegio de Madrid
A	12	Normas Técnicas de Auditoría
C	13	Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas
G	14	Orden JUS/3185/2010, de 9 de diciembre, por la que se aprueban los estatutos-tipo de las sociedades de responsabilidad limitada
P	15	Resumen prensa de la 1ª quincena del mes de enero
F	16	Seminario sobre la Sucesión en la Empresa Familiar. Colegio de Madrid
A	17	Res. 21/01/2011 del ICAC por la que se aprueban los Modelos 04A y 04B de comunicación de variaciones producidas durante el ejercicio
F	18	Curso sobre Control de Calidad y Nuevas Normas Técnicas de Auditoría. Colegio de Murcia
A	19	Convocatoria conjunta de las 3 Corporaciones de examen de aptitud profesional para la inscripción en el ROAC. Orden EHA/ 303/ 2011, de 10 de febrero
F	20	Control de Calidad en Auditoría y Nuevas Normas Técnicas de Auditoría. Colegio de Madrid
F	21	Nuevas Normas Técnicas de Auditoría. Colegio de Barcelona
F	22	Jornada de Auditoría. Colegio de Vigo
A	23	NTA sobre Informes. Modelos de Informes.
A	24	NTA sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. Modelos de Informes
A	25	Tasa de control de la actividad de auditoría cuentas 2011. Modelo 791
F	26	Seminario sobre Nuevas Normas Contables para las Sociedades Cooperativas. Colegio de Madrid
A	27	Publicación en el BOE Res. 22/12/10 del ICAC sobre Norma Técnica de Control de Calidad Interno de los auditores de cuenta y sociedades de auditoría
A	28	Publicación en el BOE Res. 22/12/10 del ICAC sobre NTA sobre relación entre Auditores
F	29	Jornada sobre LAU -1ª parte- Colegio de Valencia
C	30	Nuevo formato de envío circulares REGA
F	31	Dudas PGC: Actualización Consultas BOICAC Colegio Gerona
F	32	Curso sobre Instrumentos Financieros en el PGC. Valoración y Contabilización. Colegio de Sevilla
A	33	Aplicación NTA sobre Informes y sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas
A	34	Presentación de instancias para el examen de aptitud profesional para el acceso al ROAC
A	35	Comunicado del Tribunal calificador de las pruebas de aptitud profesional para la inscripción en el ROAC, Orden EHA/303/2011, de 10 de febrero
A	36	Presentación fuera de plazo de los Modelos 02 y 03 de información anual
A	37	Corrección modelos de Informes de NTA sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas
P	38	Resumen prensa del mes de febrero
F	39	Curso Nuevos Informes de Auditoría de Cuentas Anuales. Colegio de Gerona
F	40	Jornada sobre Nuevas Normas Contables de Cooperativas para 2011
F	41	Seminario sobre Valoración de Empresas. Colegio de Madrid
G	42	Base de datos Tirant Lo Blanch
G	43	Recurso sobre Operaciones Vinculadas

TEMÁTICA	Nº	CONTENIDO
A	44	Guía REGA sobre Informe Anual de Transparencia
F	45	Curso sobre Control de Calidad y Nuevas Normas Técnicas de Auditoría. Colegio de Granada
A	46	NTA sobre Informes. Modelos de Informes en inglés
A	47	NTA sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. Modelos de Informes
A	48	Guía REGA sobre Redacción de Informes
A	49	Guía REGA sobre Información Comparativa
A	50	Guía REGA sobre Modelos de Informe de Auditoría
F	51	Curso excel Intermedio. Colegio de Madrid
A	52	Nuevos modelos de cuentas anuales para su presentación en el Registro Mercantil
C	53	Boletín semanal de información Contable-Mercantil
C	54	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 4
F	55	Seminario Práctico de Consolidación Fiscal y Contable Colegio Vigo
C	56	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 5
C	57	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 1
C	58	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 2
C	59	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 3
F	60	Seminario Tribuna Antonio Uceda Gavilanes. Colegio de Badajoz
A	61	Constitución del Grupo de Trabajo para la elaboración del Borrador del Reglamento de Auditoría de Cuentas
F	62	Cursos sobre IRPF 2010 y Tributación Municipal. Colegio de Cantabria
A	63	Convocatoria proceso de selección de revisores de control de calidad 2011
C	64	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 6
F	65	Curso sobre Disoluciones y Liquidaciones desde el punto de vista especialmente contable y mercantil. Colegio de Baleares
F	66	Jornada sobre la prueba pericial Colegio de Valencia
A	67	Presentación de Proyectos de Norma Internacional Financiera
C	68	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 7
F	69	Jornada Nacional de Estudio del REC-J
F	70	Curso sobre Novedades Tributarias 2011. Colegio de Sevilla
C	71	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 8
A	72	Último día para el envío de solicitudes para el proceso de selección de revisores de Control de Calidad 2011
G	73	RD-Ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas
A	74	Libro Verde sobre la Normativa de Gobierno Corporativo de la UE
C	75	Boletín semanal de información Contable-Mercantil Nº 9
F	76	II AUDIT MEETING REGA
F	77	Modificación fechas II AUDIT MEETING REGA
C	78	Taxonomía de la formulación de las cuentas anuales consolidadas
F	79	Curso sobre Nuevas NTA sobre Emisión de Infomes e Información Comparativa. Colegio de Cantabria
F	80	Curso sobre Nuevas NTA sobre Emisión de Infomes e Información Comparativa. Colegio del Principado de Asturias
F	81	Curso sobre Nuevas NTA sobre Emisión de Infomes e Información Comparativa. Colegio de Navarra
G	82	Instrucción 18 de mayo de 2011 de DGRN, constitución de sociedades mercantiles y convocatoria Junta General, RD-Ley 13/2010, 3 diciembre
C	83	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 10
F	84	Mesa Redonda de Auditoría sobre Emisión de Informes. Colegio de Murcia
F	85	Curso sobre Control de Calidad en la Auditoría de Cuentas. Colegio de Gerona

TEMÁTICA	Nº	CONTENIDO
F	86	Mesa Redonda de Auditoría sobre Emisión de Informes. Colegio de Madrid
F	87	Curso sobre Nuevas NTA sobre Emisión de Infomes e Información Comparativa. Colegio de La Coruña
F	88	Jornada sobre Nuevas NTA sobre Emisión de Infomes e Información Comparativa. Colegio de Valencia
F	89	Seminario práctico sobre Nuevas NTA sobre Emisión de Informes e Información Comparativa. Colegio de Barcelona
A	90	Actualización Guías REGA T13 y T14
A	91	Actualización Guías REGA T15 y T16
A	92	Nueva Guía REGA T28
C	93	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº11
A	94	Guía REGA sobre Modelos de Informe de Auditoría
C	95	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 12
C	96	Instrucción 27 de mayo de 2011 de DGRN, que corrige la de 18 de mayo sobre constitución de sociedades mercantiles y convocatoria Junta Gral, RD-Ley 13/2010, 3 diciembre
G	97	Mesa Redonda de Auditoría sobre Emisión de Informes. Colegio de Málaga
A	98	Guía REGA nº T06 sobre Confirmación de Terceros
C	99	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº13
A	100	Guía REGA nº T26 sobre Auditoría de Subvenciones
A	101	Cuotas REGA 2011
P	102	Resumen noticias prensa de la 1ª quincena de junio
A	103	Proyecto de Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas
A	104	RD Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
C	105	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 14
C	106	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 15
G	107	Resolución de 14 de junio de 2011, Departamento de Recaudación de la AEAT, modifica el plazo del IAE 2011
A	108	Ampliación del plazo de trámite de audiencia del Proyecto de Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas
A	109	Res. 27 de junio de 2011, del ICAC, por la que se publica la NTA sobre Relación entre Auditores
C	110	Orden JUS/1698/2011, de 13 de junio, por la que se aprueba el modelo para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas consolidadas
F	111	Fechas 2º AUDIT MEETING REGA
C	112	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 16
C	113	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 17
F	114	Jornada de Formación técnica para revisores de control de calidad 2011
A	115	1ª Fase del examen de aptitud profesional para el acceso al ROAC
C	116	Res. Subsecretaría de Economía y Hacienda por la que se abre trámite de audiencia del Proyecto de RD por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC entidades sin ánimo de lucro
P	117	Resumen de noticias de prensa de la 1ª quincena de julio
C	118	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 18
C	119	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 19
A	120	Curso preparatorio 2ª fase del examen de acceso al ROAC
F	121	XXVI Seminario Gallego de Estudios Tributarios. Colegio de Vigo
F	122	XXXV Jornadas Andaluzas de Estudios Fiscales. Colegio de Málaga
F	123	Congreso Andaluz de Derecho Industrial
F	124	Programa de formación 2010/2011 del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles de Madrid

TEMÁTICA	Nº	CONTENIDO
F	125	Programa de formación 2010/2011 del Colegio de Murcia
C	126	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 20
C	127	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 21
F	128	Jornada de Estudio sobre la Pericia Judicial. Colegio de Valencia
F	129	Curso preparación para la 2ª fase del examen de acceso al ROAC 2011. Colegio de Lérida
G	130	Ley 25/2011, de 1 de agosto, de reforma parcial de la Ley de Sociedades de Capital y de incorporación de la Directiva 2007/36/CE Parlamento
F	131	Seminario sobre Inspección de los Tributos. Colegio de Madrid
F	132	XIX Congreso Nacional de Titulados Mercantiles. Valencia
C	133	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 22
C	134	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 23
F	135	Jornadas Nacionales de Estudio organizadas por el REC-J del Consejo Superior de Titulados Mercantiles
G	136	Ley 30/2011, de 4 de octubre, sobre la creación del Consejo General de Economistas (unificación organización colegiales de economistas y titulares mercantiles)
A	137	Novedad editorial: Primera traducción en España de las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad
C	138	Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
A	139	Tramitación Reglamento de Auditoría
F	140	Programa e inscripción 2º AUDIT MEETING REGA
F	141	Seminario sobre Valoración de Empresas. Colegio de Madrid
A	142	Manual REGA de Control de Calidad Interno
A	143	RD 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de LAC, aprobada por RD Legislativo 1/2011, 1 julio
A	144	2ª Fase Examen de aptitud profesional para la inscripción en el ROAC
C	145	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 24
A	146	Últimas plazas del módulo 2 del Curso de preparación de la 2ª fase del examen de acceso al ROAC
F	147	Jornada Nacional sobre Análisis sobre los principales aspectos de la Reforma de la Ley Concursal. Colegio de Valencia
A	148	Software de auditoría
C	149	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 25
F	150	Jornadas Nacionales de Estudio organizadas por el REGAF del Consejo Superior de Titulados Mercantiles
A	151	Guía REGA T27 sobre Control de Calidad Interno
C	152	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 26
A	153	Guía REGA T39 sobre Valor Razonable
C	154	Inclusión listas ICAC al Decanato de los Juzgados
A	155	Guía REGA T37 sobre Relación entre Auditores
A	156	Guía REGA T38 sobre Relación entre Auditores Grupo
A	157	Guía REGA T40 sobre Independencia
A	158	Guía REGA T29 sobre Contingencias
A	159	2ª Fase Examen de aptitud profesional para la inscripción en el ROAC
F	160	LXV Seminario Tribuna Antonio Uceda Gavilanes. Colegio de Badajoz
F	161	Seminario sobre La Factura Electrónica. Colegio de Madrid
C	162	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 27
C	163	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 28
C	164	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 29
C	165	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 20
C	166	Boletín semanal de información Contable-Mercantil nº 31

Novedades Editoriales

Guía del estado de cambios en el patrimonio neto



Guía práctica para la cumplimentación del nuevo estado de cambios en el patrimonio neto, introducido por el PGC y el PGC-PYMES que incorpora una útil herramienta ofimática que facilita la elaboración de los estados, incluyendo validaciones para comprobar que los datos introducidos son correctos y permite su presentación directa en el Registro Mercantil.

Fecha publicación: Enero 2012. **ISBN:** Edición gráfica: 978-84-9954-396-3. Edición digital: 978-84-9954-397-0. **Nº págs:** 624 + CD-ROM. **PVP:** Edición gráfica: 75,00 euros (impuestos indirectos no incluidos). Edición digital: 52,53 euros (impuestos indirectos no incluidos). □

Código comentado del PGC y PGC-Pymes



Código contable enriquecido mediante comentarios, aclaraciones y concordancias con las consultas al ICAC, las adaptaciones sectoriales y la normativa mercantil que, actualizado al ejercicio 2012, integra en un solo tomo el Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad para Pymes.

Fecha publicación: Enero 2012. **ISBN:** Edición gráfica: 978-84-9954-382-6. Edición digital: 978-84-9954-383-3. **Nº págs:** 820. **PVP:** Edición gráfica: 50,00 euros (impuestos indirectos no incluidos). Edición digital: 35,58 euros (impuestos indirectos no incluidos). □

Manual de Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad



Primera traducción en España de las Normas Internacionales y de Control de Calidad, publicada conjuntamente por las tres Corporaciones representativas de los auditores.

Precio: 50 euros (IVA y gastos de envío incluidos.) **Solicitudes:** rega@tituladosmercantiles.org. □

Manual REGA de Control de Calidad Interno

El Manual —en formato de memoria usb— es una propuesta de la Comisión de Calidad del Departamento Técnico del REGA que pretende orientar a los miembros del REGA en el establecimiento e implantación de su propio sistema de control calidad interno con el objetivo de cumplir con los requerimientos de la Norma Técnica de Control de Calidad.

Precio: 30 euros (gastos de envío no incluidos.) **Solicitudes:** rega@tituladosmercantiles.org. □



Memento Grupos Consolidados 2012-2013

El Memento Grupos Consolidados 2012-2013 realiza, en un solo volumen, un análisis eminentemente práctico de cada caso concreto, aportando soluciones fundamentadas con ejemplos ilustrativos y con numerosas referencias jurisprudenciales y de doctrina administrativa de aplicación, que le ayudarán a interpretar y aplicar correctamente la normativa en vigor. Esta nueva edición es una herramienta rigurosamente actualizada con todas las novedades normativas, entre otras:

- Aprobación de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (RD 1159/2010).

- En el ámbito internacional, el IASB ha emitido unas nuevas normas de consolidación, de acuerdos conjuntos y de información en la memoria sobre participaciones en otras (NIIF 10, 11 y 12) aplicables para los ejercicios que se inicien en 2013.

Fecha publicación: 29/02/2012. **ISBN:** 978-84-15056-79-9. **Nº págs:** 900. **PVP:** 117,52 euros (4% iva incluido). □

