

Consulta 1

Sobre los criterios a seguir en la redacción de los informes de auditoría de cuentas anuales al verse modificados los documentos contables integrantes de éstas como consecuencia de la modificación legislativa en materia contable efectuada a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, nuevo PGC), así como sobre los criterios de actuación en el caso particular de los trabajos de auditoría de cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo PGC.

Respuesta

1) En relación con la primera cuestión planteada, relativa a la emisión de los informes de auditoría sobre cuentas anuales formuladas conforme al nuevo PGC, hay que señalar lo siguiente:

El artículo 34 del Código de Comercio, en su redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, así como el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que lo desarrolla, establecen que las cuentas anuales comprenden: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. Asimismo, se establece en dicha normativa que, cuando la empresa pueda formular el balance y el estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, no será obligatorio incluir el estado de flujos de efectivo en las cuentas anuales.

En consecuencia, los documentos que integran las cuentas anuales formulados con el nuevo PGC no son los mismos que los establecidos en el Código de Comercio en su redacción anterior y en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, que contenían únicamente el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, por lo que las referencias a dichos documentos que se hagan en los informes de auditoría que se emitan de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría vigentes, al estar referidos a la anterior normativa contable, requerirán la adaptación correspondiente.

En este sentido, este Instituto considera que en los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros formulados conforme al nuevo PGC, lo previsto en todas las vigentes Normas Técnicas de Auditoría referente a los documentos que integran las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) debe entenderse referido a los documentos de las cuentas anuales según el nuevo PGC (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo, excepto en su caso en las pequeñas y medianas empresas, y memoria). Así, por ejemplo, en la redacción del informe de auditoría de cuentas anuales la adaptación afecta a los párrafos primero, segundo y tercero, pudiendo tener la redacción siguiente:

Primer párrafo: *"Hemos auditado las cuentas anuales de la Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación 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, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad..."* (figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente).

Segundo párrafo: *"De acuerdo con la legislación mercantil, los Administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, y del estado de flujos de efectivo y de la memoria, además de las cifras del ejercicio 20XX, las correspondientes al ejercicio anterior..."* (figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente).

Tercer párrafo: *"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 la sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20XX, y de los resultados de sus operaciones, de los cambios en el patrimonio neto y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española que resultan de aplicación y que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior"* (figura subrayado lo modificado respecto del modelo vigente).

Por otra parte, debe advertirse que en los trabajos de auditoría de cuentas anuales de una entidad en las que no se incluya el estado de flujos de efectivo, al no ser obligatorio por poder formular el balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, las menciones a dicho estado de flujos de efectivo, consecuentemente, no deben hacerse.

2) En cuanto a la segunda cuestión planteada, sobre los criterios de actuación a seguir en la realización del trabajo de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo PGC, hay que indicar lo siguiente:

La disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007 establece la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008, que será el primero en que se formulan las cuentas anuales aplicando el nuevo PGC, estableciendo lo siguiente:

"Disposición transitoria cuarta. Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad, se deberá incorporar la siguiente información:

1. A los efectos de la obligación establecida en el artículo 35.6 del Código de Comercio, y a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se reflejarán el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa. En particular, se incluirá una conciliación referida a la fecha del balance de apertura.

No obstante, la empresa podrá presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al presente Plan General de Contabilidad, para lo cual preparará un balance de apertura de dicho ejercicio precedente con arreglo a los nuevos criterios y de acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de este real decreto. En este caso, además de incluir en memoria una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, se cuantificará el impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto y en los resultados de la empresa. En particular, se incluirá:

a) Una conciliación del patrimonio neto en la fecha del balance de apertura del ejercicio precedente.

b) Una conciliación del patrimonio neto y de los resultados referida a la fecha de cierre del último ejercicio en que resultaron de aplicación los criterios anteriores.

Las conciliaciones referidas en el presente apartado se realizarán con el suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos como consecuencia de la transición.

2. En cualquier caso, deberá suministrarse adicionalmente la siguiente información:

a) El valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros designados en la categoría de «Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» a que hace referencia el apartado 1.c) de la disposición transitoria segunda, así como su clasificación y valor contable en las cuentas anuales cerradas en la fecha de transición.

b) Si como consecuencia de los ajustes a realizar en la fecha de transición se reconoce o revierte una pérdida por deterioro del valor de los activos, la empresa deberá suministrar en la memoria la información requerida sobre este aspecto en el Plan General de Contabilidad.

3. Fecha de transición es la fecha del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el presente Plan General de Contabilidad, salvo que la empresa incluya información comparativa del ejercicio anterior adaptada, en cuyo caso, será la fecha del balance de apertura de dicho ejercicio anterior.”

Es decir, la disposición transitoria cuarta prevé un régimen especial para las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el nuevo PGC, estableciendo que, a efectos de uniformidad y comparabilidad, las citadas cuentas anuales se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas, sin perjuicio de que en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se incluya el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior, así como una explicación de todos los aspectos derivados de la transición al nuevo PGC. No obstante, se prevé también la opción de que la entidad pueda presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al nuevo PGC en los términos indicados en la citada disposición transitoria, en cuyo caso en las cuentas anuales deberá incluirse la información exigida a estos efectos en dicha disposición transitoria.

Por tanto, en la realización del trabajo de auditoría de las cuentas anuales del primer ejercicio en que sea de aplicación el nuevo PGC (para mayor comodidad en la redacción se entenderá el ejercicio 2008) y en la emisión del correspondiente informe, el auditor se encontrará con una situación excepcional en relación con distintos aspectos de su trabajo derivados de este régimen transitorio, debiendo seguir a este respecto lo previsto, con carácter general, en las Normas Técnicas de Auditoría, si bien será necesario adaptar los criterios generales contenidos en ellas, respecto de la emisión de informes, a las circunstancias concretas que se plantean en este ejercicio, dado lo excepcional de la situación. En todo caso, el auditor, a la hora de abordar el trabajo de auditoría para poder obtener la evidencia necesaria y emitir su opinión sobre las cuentas de 2008, deberá verificar la información referente a 2007 incluida en las cuentas anuales según lo exigido por la disposición transitoria cuarta. Y ello, por lo que se refiere tanto a la información comparativa, en su caso, como a la información relativa a la conciliación o relacionada con la transición, incluyendo el balance de apertura elaborado conforme al nuevo PGC, que servirá de base para iniciar la contabilidad de la entidad según el nuevo sistema contable.

Por otra parte, el auditor en la redacción del informe de auditoría sobre las cuentas anuales de este ejercicio 2008 deberá seguir los modelos de informe de auditoría previstos en las Normas Técnicas de Auditoría, si bien el contenido de dichos modelos de informes necesitará una adaptación para poder recoger la situación especial planteada en este ejercicio en relación con determinados aspectos, como son: uniformidad y comparabilidad, la diferente denominación de los documentos integrantes de las cuentas anuales y la referencia al informe de auditoría del ejercicio anterior.

La necesaria adaptación terminológica del informe de auditoría derivada de la diferencia de los documentos integrantes de las cuentas anuales en el nuevo PGC ya se ha tratado en el punto 1 anterior, por lo que únicamente cabe remitirse a lo allí expresado.

En relación con los restantes aspectos indicados, hay que tener en cuenta que, conforme a lo previsto en la disposición transitoria cuarta, en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio 2008 se permite optar a las entidades por incluir o no cifras comparativas del ejercicio anterior, por lo que se van a dar dos posibles situaciones en función de si la entidad incluye o no en sus cuentas anuales cifras comparativas del ejercicio anterior adaptadas al nuevo PGC.

a) Cuentas anuales sin incluir cifras comparativas del ejercicio anterior. - Por lo que se refiere al **principio de uniformidad**, en el supuesto de que las cuentas anuales no incluyan cifras comparativas del ejercicio anterior, considerándose éstas como cuentas anuales iniciales, tal y como se establece en la Disposición transitoria cuarta, habrá que entender que esta situación es equiparable, a estos exclusivos efectos, a la del primer ejercicio de una entidad. Por tanto, en estos casos resultaría de aplicación lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991, en su epígrafe 3.9.3 *"Primer año de auditoría o primer ejercicio social de una entidad"*. A este respecto, hay que recordar que en dicho epígrafe se prevé para estos casos lo siguiente: *"No cabe hablar de uniformidad en el primer ejercicio social de una entidad, por lo que, en este caso concreto, deberá eliminarse la referencia a la uniformidad en la aplicación de principios en el párrafo de opinión del auditor"*.

En consecuencia, en estos supuestos el auditor debería suprimir en el párrafo de opinión del informe la referencia a la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables respecto del ejercicio anterior. El párrafo de opinión tendría la siguiente redacción: *"En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX..., de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española que resultan de aplicación)."* (se suprime la mención "que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior. Figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente)

En cuanto a la **comparabilidad** de las cifras con las del ejercicio anterior, hay que señalar que, en el segundo párrafo del informe de auditoría, debería modificarse la redacción en el sentido de advertir que las cuentas anuales no incluyen cifras comparativas del ejercicio anterior, al no venir exigido por la normativa contable. Adicionalmente, sería conveniente hacer referencia, mediante un párrafo de énfasis, a la nota de la memoria donde se hayan incorporado el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior y a la nota sobre "aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables" en las que se explique esta cuestión. Y en relación con la mención al informe de auditoría emitido respecto de las cuentas anuales del ejercicio anterior exigida en las Normas Técnicas de Auditoría, sería conveniente adaptar su redacción advirtiendo que las citadas cuentas anuales del ejercicio anterior fueron formuladas conforme a la normativa contable en vigor en dicho ejercicio, a fin de evitar posibles confusiones a los usuarios de los informes de auditoría.

A continuación se propone una redacción del segundo párrafo intermedio obligatorio del informe de auditoría en la que se recoge lo anteriormente indicado:

"Los Administradores presentan las cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en la legislación mercantil, no incluyendo en este ejercicio las cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior al no ser exigido por la citada legislación. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 200X. Con fecha XXXX emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 200X-1, formuladas de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española vigentes en dicho ejercicio, en la que expresamos una opinión...". (figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente).

Asimismo, el párrafo de énfasis mencionado con anterioridad, referente a la información incorporada en la memoria sobre el ejercicio anterior y los aspectos derivados de la transición a la nueva normativa contable, podría tener la siguiente redacción:

"Las cuentas anuales del ejercicio 2008 adjuntas son las primeras que XYZ, S.A. prepara aplicando el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Cuarta del citado Real Decreto, se han considerado dichas cuentas como cuentas anuales iniciales, por lo que no se incluyen cifras comparativas del ejercicio anterior. En la Nota X de la memoria adjunta, "aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables", se incorporan el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio 2007, que fueron formuladas aplicando el Plan General de Contabilidad vigente en dicho ejercicio, junto con una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto al 1 de enero de 2008, fecha de transición."

b) Cuentas anuales que incluyen cifras comparativas del ejercicio anterior adaptadas al nuevo PGC. - En estos casos, en los que las cuentas anuales incluyen cifras comparativas del ejercicio anterior adaptadas conforme al nuevo PGC, se produce una situación similar a la planteada en la consulta nº 4 publicada en el BOICAC 63, sobre los criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulten de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) adoptadas en la Unión Europea, por lo que cabe remitirse con carácter general a lo ya indicado en la citada consulta, si bien deberán tenerse en cuenta las adaptaciones necesarias a las circunstancias concretas de las cuentas anuales del nuevo PGC y a las exigencias de información específica establecidas en la disposición transitoria cuarta a este respecto.

Así, en relación con el principio de uniformidad, y dado que en este caso en las cuentas anuales del ejercicio 2008 van a figurar las cifras comparativas del ejercicio anterior reelaboradas conforme al nuevo PGC, de igual forma a como se

indicaba en la consulta publicada en el BOICAC 63, habrá que entender que la mención en el informe de auditoría a la uniformidad se refiere en este caso a la información que sobre ambos ejercicios 2007 y 2008 figura en las cuentas anuales presentadas, ya que toda ella se encuentra formulada conforme a los mismos principios y normas contables. En consecuencia, en este caso el pronunciamiento del auditor en el informe de auditoría sobre uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables debería tener en cuenta esta circunstancia y venir referido a los aplicados en la formulación de las cuentas anuales presentadas.

En este sentido, sería necesario adaptar el párrafo de opinión a esta circunstancia, pudiendo tener la redacción siguiente: *“En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 2008 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XYZ, S.A., y de los resultados de sus operaciones, de los cambios en el patrimonio neto y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española que resultan de aplicación, y que guardan uniformidad con los aplicados en la preparación de las cifras e información correspondientes al ejercicio anterior que se han incorporado a efectos comparativos en estas cuentas anuales.”* (figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente)

En relación con la necesaria adaptación o reelaboración de las cifras e información del ejercicio 2007 para incluirlas en las cuentas anuales del ejercicio 2008 a efectos comparativos, habrá de tenerse en cuenta lo exigido a este respecto por la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, en cuanto a la información a incluir en las cuentas anuales, y lo que las Normas Técnicas de Auditoría, en el epígrafe 3.9.3, en los párrafos correspondientes a esta cuestión, establecen en relación con la obligación por parte del auditor de verificar que las cifras comparativas del año anterior coincidan con las cuentas anuales de dicho año, y la actuación a seguir cuando no se da esta circunstancia (comprobación de que se ha incluido en la Memoria la información necesaria a este respecto, así como la mención correspondiente en el informe en caso de discrepancia o de falta de información). No obstante, en la situación excepcional que se produce en este ejercicio, este Instituto considera que, dada la importancia de los cambios producidos, sería conveniente la inclusión de un párrafo de énfasis explicando el cambio de la normativa contable producido y su trascendencia en las cuentas anuales auditadas a los usuarios del informe de auditoría.

En cuanto a la obligación de mencionar en el informe de auditoría de las cuentas de un ejercicio el informe emitido en el ejercicio anterior, y a la posible confusión que pudiera surgir debido a que las cifras auditadas del ejercicio anterior, a las que se refiere el informe de auditoría, no figuran en las cuentas anuales de este ejercicio, sino que éstas se han modificado para adaptarse al nuevo PGC, este Instituto entiende que, a fin de evitar dicha posible confusión, sería conveniente adaptar la redacción del párrafo correspondiente del informe de tal forma que pueda explicarse esta circunstancia.

La redacción de este párrafo a estos efectos podría ser: *“De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con*

cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo y de la memoria, además de las cifras del ejercicio 20XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 2008. Con fecha... emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 2007, formuladas conforme a los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española vigentes en dicho ejercicio, en el que expresamos una opinión...." (figura subrayado lo que se ha añadido respecto del modelo existente).

Asimismo, el párrafo de énfasis mencionado con anterioridad, referente a la explicación del cambio de la normativa contable producido y su trascendencia en las cuentas anuales auditadas, podría tener la siguiente redacción:

"Las cuentas anuales del ejercicio 2008 adjuntas son las primeras que XYZ, S.A. prepara aplicando el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Cuarta del citado Real Decreto, se ha considerado como fecha de transición el 1 de enero de 2007 y, en consecuencia, se presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance de situación, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo y de la memoria de las cuentas anuales, además de las cifras del ejercicio 2008, las correspondientes al ejercicio anterior, que han sido obtenidas mediante la aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007. Consecuentemente, las cifras correspondientes al ejercicio anterior difieren de las contenidas en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio 2007, que fueron formuladas conforme a los principios y normas contables vigentes en dicho ejercicio. A estos efectos, se incluye en la nota X de la memoria, "Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables", una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables sobre el patrimonio neto al 1 de enero y al 31 de diciembre de 2007 y sobre los resultados del ejercicio 2007"

3) Finalmente, debe tenerse en cuenta también que mediante el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se ha aprobado el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, PGC de PYMES), estableciéndose, en sus disposiciones transitorias, las normas a seguir para la aplicación del PGC de PYMES en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008, así como en la formulación de las cuentas anuales del primer ejercicio en que sea de aplicación dicho Plan. Asimismo, se contemplan, en sus disposiciones adicionales, las normas a seguir en los supuestos en que una empresa pase a aplicar el PGC de PYMES cuando en el ejercicio anterior ha utilizado el PGC o los criterios específicos previstos para las microempresas.

En consecuencia, cuando deban someterse a auditoría las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio de aplicación del PGC de PYMES, y dado que la situación que se produce es similar a la planteada en el apartado 2 de este

escrito, aunque en este caso no existe la opción de presentar cifras comparativas del ejercicio anterior adaptadas a los nuevos criterios contables, la actuación del auditor debería seguir, con carácter general, lo expresado en el apartado 2 anterior, si bien habrá de tener en cuenta las circunstancias concretas de la información contable exigida en el mencionado PGC de PYMES. Asimismo, en los casos en que se produzca un cambio en el Plan contable utilizado por la empresa, pasándose a aplicar el PGC de PYMES, bien porque se abandonen los criterios previstos para las microempresas o los del PGC, habrá de tenerse en cuenta por parte del auditor las exigencias de información previstas a este respecto y su reflejo adecuado en las cuentas anuales objeto de auditoría.