

Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

(Texto refundido por el ICAC, no oficial, en el que se incluyen las modificaciones introducidas por la Resolución de 1 de diciembre de 1994, en su apartado 1.4.3 (BOICAC 19), por la Resolución de 2 de marzo de 200, que suprime el contenido del apartado 1.7.3, y por la Resolución de 21 de diciembre de 2010, que modifica la sección 3 en su totalidad (anexo al BOICAC-83))

Por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 7 de mayo de 1990 (BOE 17-5-1990) se procedió a efectuar el anuncio de las Normas Técnicas de auditoría, para que en virtud de lo establecido en el número 2 del artículo 5 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, se sometieran durante el plazo de seis meses a información pública.

Una vez transcurrido dicho plazo y efectuadas las alegaciones correspondientes, las Corporaciones públicas representativas de auditores han procedido a su revisión introduciendo las modificaciones y correcciones que se han considerado oportunas.

Efectuadas dichas modificaciones, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de profesores Mercantiles han remitido las Normas Técnicas de Auditoría a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

Primero: La publicación de las Normas Técnicas de Auditoría que se incorporan como Anexo a la presente Resolución.

Segundo: Las mencionadas Normas Técnicas, a excepción de lo previsto en la disposición tercera de la presente Resolución, son de obligado cumplimiento en el ejercicio de la función de auditoría de cuentas regulada por la Ley 19/1988, a todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos de auditoría que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado. A los trabajos efectuados con anterioridad a la citada fecha será de aplicación lo establecido en la disposición segunda de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (BOICAC nº1).

Tercero: Las Normas Técnicas sobre informes y los modelos correspondientes serán de aplicación para los informes de auditoría de cuentas que se emitan pasados veinte días de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado y siempre que se refieran a cuentas anuales cerradas después del 30 de junio de 1990.

En los supuestos no previstos en el párrafo anterior será de aplicación lo establecido en la disposición tercera de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (BOICAC nº 1).

ANEXO

INTRODUCCIÓN

1. NORMAS TÉCNICAS DE CARÁCTER GENERAL

2. NORMAS TÉCNICAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

3. NORMAS TÉCNICAS SOBRE INFORMES

MODELOS DE INFORMES

INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Naturaleza y Contenido de las Normas Técnicas de Auditoría

Las Normas Técnicas de Auditoría constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable.

La ejecución de los trabajos de auditoría debe ajustarse a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, a las disposiciones que se dicten en el desarrollo de la misma y a las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que son de obligado cumplimiento para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Las Normas Técnicas se clasifican en:

- Normas generales.
- Normas sobre ejecución del trabajo.
- Normas sobre informes.

En todo caso, y para lo no establecido en las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad. A estos efectos la Corporación profesional elaborará Guías de Procedimientos de Trabajo en las que se recopilen los usos o prácticas habituales en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

En la ejecución de los trabajos de revisión y verificación contable distintos de los de auditoría de cuentas anuales a que alude el apartado 3 del artículo 1 de la Ley 19/1988, serán de obligado cumplimiento las Normas Generales y aquellos aspectos contenidos en las Normas sobre Ejecución del Trabajo y en las de Informes que les sean de aplicación, sin perjuicio del posterior desarrollo de las mismas.

Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales

El objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse.

El auditor de cuentas será responsable frente a la entidad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, de las disposiciones que se dicten en desarrollo de la misma o de las Normas Técnicas de Auditoría. En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidos, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada.

No obstante lo anterior, cuando el auditor descubra a lo largo de su trabajo alguna irregularidad que no afecte a la opinión que debe de expresar en su informe de auditoría, por no tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, deberá comunicar tal circunstancia a aquel órgano de la entidad que, encontrándose a un nivel jerárquico superior al de la persona o personas que cometieron la irregularidad, tenga competencias para resolver la situación planteada.

La opinión técnica del auditor de cuentas otorga una mayor confianza en la fiabilidad de las cuentas anuales. El usuario de informes de auditoría, sin embargo, no debe asumir que la opinión técnica del auditor de cuentas es una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad, ni tampoco una declaración sobre la eficacia o eficiencia con que la dirección ha gestionado los asuntos de la misma. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.

El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:

- El mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.
- La elección y aplicación de los principios y las normas contables apropiados, y
- La salvaguarda de los activos de dicha entidad.

Alcance de la auditoría de Cuentas Anuales.

El auditor determinará el alcance de su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Al aplicar dichas Normas Técnicas y decidir los procedimientos de auditoría, así como su extensión, el auditor utilizará su juicio profesional teniendo en cuenta, muy especialmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.

El concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas. En consecuencia, los procedimientos diseñados para soportar la opinión técnica en aquellas áreas más significativas y en las que sea más probable que se puedan producir errores importantes, deben ser más amplios y extensos que en aquellas otras en que no se den estas circunstancias.

El auditor de cuentas deberá requerir de la entidad auditada cuanta información precise para la realización de los trabajos de auditoría. Cualquier limitación impuesta

por la entidad auditada o sobrevenida a lo largo del trabajo que impida la aplicación de lo dispuesto en las Normas Técnicas, debe ser considerada en el informe de auditoría como una limitación al alcance.

1. NORMAS TÉCNICAS DE CARÁCTER GENERAL

1.1. Naturaleza

1.1.1. Estas Normas regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas.

1.2. Formación técnica y capacidad profesional

1.2.1. La primera Norma es:

"La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente".

1.2.2. Cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica.

1.2.3. El auditor de cuentas para mantener su capacidad profesional debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos, tanto en el aspecto técnico como en cuanto a sus conocimientos generales económicos financieros.

El perfeccionamiento técnico y la capacidad profesional incluyen su continua actualización en las innovaciones que tienen lugar tanto en los negocios como en su profesión. En consecuencia, debe estar actualizado y estudiar, comprender y aplicar las nuevas disposiciones sobre principios contables y procedimientos de auditoría elaborados por los organismos con autoridad dentro de la profesión contable.

1.2.4. La Corporación profesional impulsará y facilitará que todos sus miembros tengan una actualización permanente de sus conocimientos en el desarrollo de su profesión. A estos efectos la Corporación profesional comunicará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para su conocimiento, los cursos que se programen según grados o categoría profesional de experiencia y materias a impartir en línea con las innovaciones que tengan lugar tanto en los negocios como en la profesión.

1.2.5. La experiencia profesional práctica necesaria para acceder al ejercicio de la profesión se obtendrá mediante la ejecución de trabajos de auditoría bajo la supervisión y revisión de un auditor de cuentas en ejercicio.

1.2.6. La formación educativa del auditor de cuentas y su experiencia profesional se complementan entre sí; el auditor en el desempeño de una auditoría deberá sopesar

los conocimientos y experiencia de los profesionales del equipo de auditoría para determinar el alcance de la supervisión y de la revisión del trabajo.

1.3. Independencia, integridad y objetividad

1.3.1. La segunda norma es:

"El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad".

1.3.2. La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

1.3.3. La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.

1.3.4. La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

1.3.5. Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.

1.3.6. Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas.

1.3.7. El auditor de cuentas debe ser siempre independiente y abstenerse de aceptar el encargo de auditoría en todos aquellos casos en que incurra en una situación incompatible con el ejercicio de sus funciones y, en concreto, en los casos contemplados por la Ley.

1.3.8. Debe cuidarse especialmente la independencia cuando la percepción de honorarios por cualquier concepto de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A estos efectos, se considerará como un único cliente el conjunto de empresas o entidades que estén vinculadas por una relación de dominio, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42.1 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o

cuando las empresas estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física.

1.3.9. Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 8 de la Ley 19/88 de Auditoría de Cuentas.

1.3.10. La Corporación profesional a través de los Comités de disciplina profesional vigilará el cumplimiento de las normas de independencia.

1.4. Diligencia profesional

1.4.1. La tercera norma es:

"El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional".

1.4.2. La debida diligencia profesional impone a cada persona de la organización del auditor, la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.

1.4.3. El auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional.

El auditor de cuentas no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. A estos efectos se considerará que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 25.000 horas de auditoría anuales. En el caso de sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes.

1.4.4. El auditor debe demostrar su diligencia profesional en los papeles de trabajo, lo cual requiere que su contenido sea suficiente para suministrar el soporte de la opinión.

1.4.5. El auditor, cuando lo considere necesario, podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión.

1.4.6. El auditor realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo. Los controles de calidad se configuran a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.

1.4.7. Las medidas de control de calidad deben abarcar todos los aspectos de la organización del despacho del auditor, ya que la calidad de sus trabajos depende

directamente del conjunto de medios personales y materiales de que dispone, así como de sus procedimientos de trabajo. En consecuencia, los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal interviniente relacionado con su práctica profesional, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.

1.4.8. El auditor, cualquiera que sea su tamaño y estructura, debe realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias, tales como nuevas Normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etcétera.

1.4.9. El sistema de control de calidad de los auditores de cuentas estará sometido al control de la Corporación profesional con el fin de asegurarse, de forma razonable, de que la actividad profesional de sus miembros cumple las Normas Técnicas de Auditoría.

1.4.10. El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

a) Independencia, integridad y objetividad.

Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.

b) Formación y capacidad profesional.

Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.

c) Aceptación y continuidad de clientes.

Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.

d) Consultas.

Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.

e) Supervisión y control de trabajos.

Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.

f) Inspección.

Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

1.5. Responsabilidad

1.5.1. La cuarta norma es:

"El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría".

1.5.2. El auditor debe prestar servicios de calidad a sus clientes y con respeto a los intereses de éstos. Sin embargo, esta preocupación por los intereses de sus clientes no debe anteponerse a sus obligaciones para con terceros, interesados en la información económica financiera, en cuanto al mantenimiento de su independencia, integridad y objetividad. Esta dualidad de obligaciones requiere para su cumplimiento un alto grado de responsabilidad y conducta ética.

1.5.3. El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

Las funciones del auditor de cuentas tampoco incluyen la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.

1.6. Secreto profesional

1.6.1. La quinta norma es:

"El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones".

1.6.2. El auditor de cuentas ha de mantener estricta confidencialidad sobre toda la información adquirida en el transcurso de la auditoría concerniente a los negocios de sus clientes y, excepto en los casos previstos en la Ley 19/88 de Auditoría de cuentas, no revelará el contenido de la misma a persona alguna sin autorización estricta del cliente. No obstante, el auditor deberá recoger en su informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales.

1.6.3. El auditor tiene, asimismo, el deber de garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.

1.6.4. La información obtenida en el transcurso de sus actividades no podrá ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas.

1.6.5. El auditor de cuentas deberá conservar y custodiar durante cinco años, a contar desde la fecha del informe, la documentación de la auditoría, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyen las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

1.7. Honorarios y comisiones

1.7.1. La sexta norma es:

"Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente".

1.7.2. Los honorarios profesionales estarán basados en tarifas horarias y deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.

1.7.3. (el contenido de este apartado ha sido suprimido por la Resolución del ICAC de 2 de marzo de 2007, publicada en el BOICAC número 69).

1.7.4. No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales. Se entiende por comisiones los pagos en efectivo, la prestación de servicios gratuitos, los regalos o cualquier tipo de remuneración incluyendo la participación en los honorarios de personas que no hubieran tomado parte de forma real y efectiva en el trabajo.

1.8. Publicidad

1.8.1. La séptima norma es:

"El auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes".

1.8.2. No se permite la publicidad que tenga por objeto, o pueda producir, una captación de clientes a través de anuncios en la prensa o cualquier otro medio de comunicación. No obstante, se puede mencionar el nombre del auditor en conferencias, coloquios y artículos de prensa profesionales, y se permite la presentación de servicios a empresas, previamente solicitados a efectos informativos, mediante folletos u otros medios directos, siempre de forma y con un contenido que no perjudique la reputación, prestigio e imagen de la profesión frente a la sociedad.

2. NORMAS TÉCNICAS SOBRE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

2.1. Introducción

Las Normas de Auditoría sobre la Ejecución del Trabajo tienen como objetivo la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por

los auditores de cuentas independientes en la realización de la auditoría de las cuentas anuales.

2.2. Contrato o carta de encargo

2.2.1. El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.

2.2.2. En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo.

Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.

2.2.3. Antes de aceptar el encargo, el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.

2.3. Planificación

2.3.1. La primera norma es:

"El trabajo se planificará apropiadamente".

2.3.2. La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad. El alcance con que se lleve a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el auditor tenga de la misma, del conocimiento del tipo de negocio en que la empresa se desenvuelve, de la calidad de la organización y del control interno de la entidad.

2.3.3. Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:

- a) Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de sus transacciones.
- b) Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.
- c) El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

2.3.4. El auditor deberá documentar adecuadamente el plan de la auditoría.

2.3.5. A través de la planificación de su examen, el auditor debe determinar, entre otros aspectos, la naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar y preparar un programa de auditoría escrito.

2.3.6. El programa de auditoría facilita un control y seguimiento más eficaz del trabajo realizado y se utilizará para transmitir instrucciones a los miembros del equipo del auditor en cuanto al trabajo a realizar. Debe indicar con suficiente detalle las pruebas de auditoría que el auditor considera necesarias para conseguir los objetivos del examen.

2.3.7. Al aplicar el programa, el auditor debe guiarse por los resultados obtenidos en los procedimientos y consideraciones de la fase de planificación. Conforme al examen avanza, es posible que se produzcan cambios respecto de las condiciones esperadas, que hagan necesario modificar los procedimientos de auditoría inicialmente previstos. Tales modificaciones deberán documentarse adecuadamente.

Consideraciones sobre el tipo de negocio de la Entidad.

2.3.8. El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:

- a) Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
- b) Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.
- c) Identificar la existencia de normativa de control interno.
- d) Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etcétera.
- e) Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia.
- f) Evaluar si los principios y normas de contabilidad utilizados son apropiados y si guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

2.3.9. El auditor debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar. Ello comporta analizar, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) El tipo de negocio.
- b) El tipo de productos o servicios que suministra.
- c) La estructura de su capital.
- d) Sus relaciones con otras empresas del mismo grupo y terceras vinculadas.

- e) Las zonas de influencia comercial.
- f) Sus métodos de producción y distribución.
- g) La estructura organizativa.
- h) La legislación vigente que afecta a la entidad.
- i) El manual de políticas y procedimientos.

Consideraciones sobre el sector de negocio de la entidad.

2.3.10. El auditor debe también considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el cual se desenvuelve la entidad, tales como:

- a) Condiciones económicas.
- b) Regulaciones y controles gubernamentales.
- c) Cambios de tecnología.
- d) La práctica contable normalmente seguida por el sector.
- e) Nivel de competitividad.
- f) Tendencias financieras y ratios de empresas afines.

2.3.11. Todos estos conocimientos se adquieren normalmente:

- a) A través de sus trabajos previos para la propia entidad o de su experiencia en el sector.
- b) Mediante información solicitada al personal de la entidad.
- c) De los papeles de trabajo de años anteriores.
- d) De publicaciones profesionales y textos editados dentro del sector.
- e) De cuentas anuales de otras entidades del sector.

Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría.

2.3.12. El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
- b) Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
- c) La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.

- d) La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- e) La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
- f) El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
- h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.
- i) La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
- j) La participación de expertos.

Preparación del programa de auditoría.

2.3.13. El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría. El programa debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y será lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo.

En la preparación del programa de auditoría, el auditor habiendo obtenido cierto conocimiento del sistema de contabilidad y de los correspondientes controles internos, puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos a la hora de determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. El auditor puede decidir confiar en determinados controles internos como un medio eficaz y eficiente para la realización de la auditoría. Sin embargo, el auditor puede decidir no basarse en controles internos cuando existan otros medios más eficientes de obtención de pruebas o evidencia suficiente y adecuada en auditoría. El auditor deberá considerar también el momento de realizar los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros auditores o expertos.

El plan global y el correspondiente programa deberán revisarse a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del control interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se vayan realizando.

2.4. Estudio y evaluación del sistema de control interno.

2.4.1. La segunda Norma es:

"Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría".

2.4.2. A tal efecto es preciso distinguir entre el estudio destinado a evaluar y mejorar el sistema de control interno de una entidad, realizado por el auditor en su calidad de experto y en virtud de mandato específico, del estudio y evaluación de control interno que se realiza en el contexto de una auditoría, y al que se refiere estas Normas Técnicas.

Definiciones y conceptos básicos

2.4.3. El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección.

2.4.4. Esta definición es, posiblemente, más amplia que el significado que normalmente se atribuye al término, ya que las implicaciones de un sistema de control interno, se extienden más allá de las materias que lo relacionan con los departamentos contable y financiero.

2.4.5. El control interno, en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser caracterizados bien como contables o administrativos, tales como:

a) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables.

b) Los controles administrativos se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.

2.4.6. La división del control interno en controles contables y controles administrativos ha sido determinada con el propósito de clarificar el alcance del estudio y evaluación del sistema de control interno. Es obvio que el auditor independiente debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de estas normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación.

2.4.7. Por definición, el control interno confiere una seguridad razonable, pero no absoluta de que los objetivos del mismo se cumplirán. La implantación y mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la Dirección, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias.

2.4.8. Todo sistema de control interno tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Además de aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de existir colusión de los empleados implicados en el control interno. Igualmente los procedimientos

basados en el objetivo de asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, resultarían ineficaces si las decisiones de ésta se tomaran de una forma errónea o irregular.

Control interno contable

2.4.9. Los objetivos del sistema de control interno de tipo contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización, ejecución, registro y finalmente la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción, con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas y que se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas. En particular, la autorización de las transacciones es una función de la Dirección asociada directamente con su responsabilidad para alcanzar los objetivos.

Estudio y evaluación del sistema de control interno.

2.4.10. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.
- b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

Revisión del sistema.

2.4.11. La revisión del sistema es principalmente un proceso de obtención de información respecto a la organización y a los procedimientos establecidos, con objeto de que sirva como base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema. La información requerida para este objetivo se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal apropiado del cliente y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos, instrucciones al personal, etcétera.

2.4.12. La información relativa al sistema será documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas o cualquier otra forma de descripción de un circuito administrativo y adaptándose a las circunstancias o preferencias del auditor.

2.4.13. Con objeto de verificar la información obtenida, a veces se adopta el procedimiento de seguir el ciclo completo de una o varias transacciones a través del sistema. Esta práctica, además de ser útil para el propósito indicado, permite que las partidas seleccionadas pueden ser consideradas como parte de las pruebas de cumplimiento.

Pruebas de cumplimiento.

2.4.14. La finalidad de las pruebas de cumplimiento es proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos. Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, cuando los procedimientos de control no son satisfactorios, el auditor no debe confiar en los mismos.

El auditor podrá omitir parte o toda la comprobación de los sistemas de control interno cuando ese trabajo no fuese efectivo en términos de coste-eficacia, siempre que las pruebas alternativas, de naturaleza substantiva, le permitan satisfacerse razonablemente de las afirmaciones de la Dirección sobre las cuentas (párrafo 2.5.22) que se vean afectadas por esta decisión. A tal efecto debe tomarse en consideración la naturaleza o número de las transacciones o saldos involucrados, los métodos de procesamiento de datos que se estén usando y los procedimientos de auditoría que puedan ser aplicados al realizar las pruebas substantivas.

2.4.15. La naturaleza de los procedimientos de control interno y la evidencia disponible sobre su cumplimiento determinan, necesariamente, la naturaleza de las pruebas de cumplimiento e influyen sobre el momento de ejecución y extensión de tales pruebas. Las pruebas de cumplimiento están íntimamente interrelacionadas con las pruebas substantivas y, en la práctica, los procedimientos de auditoría suministran, al mismo tiempo, evidencia de cumplimiento de los procedimientos de control interno contable, así como la evidencia requerida de las pruebas substantivas.

Período en que se desarrollan las pruebas y su extensión.

2.4.16. La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección, y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.

Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el período que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado en la selección de la muestra.

2.4.17. Los auditores independientes podrán realizar las pruebas de cumplimiento durante su trabajo preliminar.

2.4.18. Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria. Los factores que deben considerarse a este respecto incluyen:

- a) Los resultados de las pruebas durante el período preliminar.
- b) Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
- c) La extensión del período restante.
- d) La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
- e) La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas substantivas realizadas por el auditor independiente o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
- f) Otros puntos que el auditor puede considerar de interés.

Evaluación del sistema de control interno.

2.4.19. Una función de control interno, desde el punto de vista del auditor independiente, es la de suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando así la fiabilidad e integridad de los registros contables. La revisión del control interno por parte del auditor independiente le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para formular una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales.

2.4.20. El planteamiento conceptualmente lógico de la evaluación que hace el auditor del control interno, consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:
 1. La naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
 2. las sugerencias a hacer al cliente.

2.4.21. En la aplicación práctica del enfoque antes descrito, los dos primeros apartados se realizan principalmente por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el auditor. Sin embargo, se requiere el juicio profesional para la interpretación, adaptación o extensión de dicho material de trabajo, para que resulte apropiado a cada situación particular. El tercer apartado se lleva a cabo durante la

revisión del sistema y la realización de las pruebas de cumplimiento y, el último, se logra al ejercer el juicio profesional en la evaluación de la información obtenida en los apartados precedentes.

2.4.22. La revisión que haga el auditor del sistema de control interno y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con cada uno de los objetivos que se pretenden alcanzar mediante la evaluación del sistema.

Los controles y deficiencias que afecten a cada una de las afirmaciones de la Dirección de la entidad y tipos de transacciones deben ser evaluados independientemente y no son compensatorios en su efecto.

2.4.23. La evaluación de los controles internos contables hecha por el auditor para cada tipo significativo de transacciones, debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo. Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la revisión del auditor y sus pruebas no revelan ninguna situación que se considere como una deficiencia importante para su objetivo. En este contexto, una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que errores o irregularidades -por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas- pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados de la empresa en el curso normal de ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

Interrelación con otros procedimientos de auditoría.

2.4.24. El riesgo final del auditor es una combinación de tres riesgos diferentes. El primero está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales. El segundo es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente existe un tercer riesgo, consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

2.4.25. La combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar el riesgo final mediante un adecuado equilibrio entre pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.

2.4.26. La amplitud de las pruebas substantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales, así como su naturaleza y el momento de su aplicación, será tanto menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento del control interno.

Comunicación de las debilidades significativas de control interno.

2.4.27. El auditor comunicará a la Dirección de la entidad las debilidades significativas identificadas en las pruebas de auditoría realizadas, con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de auditoría de cuentas anuales.

2.5. Evidencia

2.5.1. La tercera Norma es:

"Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas".

Naturaleza de la evidencia

2.5.2. La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido.

2.5.3. La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan.

2.5.4. La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurran en cada caso, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor.

2.5.5. No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo de su trabajo.

Evidencia suficiente

2.5.6. Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.

El muestro estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los

criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.

2.5.7. El nivel de evidencia a obtener por el auditor, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionarle información sobre las circunstancias en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.

2.5.8. Para decidir el nivel necesario de evidencia, el auditor debe en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos epígrafes de las cuentas anuales y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.

2.5.9. El juicio del auditor con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia se ve afectado por factores tales como:

a) El riesgo de que existan errores en las cuentas.

Este riesgo se ve afectado por:

i. La naturaleza de la transacción.

ii. La calidad del control interno.

iii. La naturaleza del negocio y la industria en la que se opera.

iv. Las situaciones especiales que pueden influir en la gestión.

v. La situación financiero-patrimonial de la entidad.

b) La importancia relativa de la partida analizada en relación con el conjunto de la información financiera.

c) La experiencia adquirida en auditorías precedentes de la entidad.

d) Los resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría, incluyendo fraudes o errores que hayan podido ser descubiertos.

e) La calidad de la información económico-financiera disponible.

f) La confianza que le merezcan la Dirección de la entidad y sus empleados.

2.5.10. El auditor deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el coste que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener, y la utilidad final probable de los resultados que obtendría. Ello, no obstante, independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas anuales.

2.5.11. La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a denegar su opinión.

Evidencia adecuada

2.5.12. El concepto de "adecuación" de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto "suficiencia" tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, adecuación y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen.

2.5.13. La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional.

2.5.14. El auditor debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia sean los convenientes en las circunstancias.

Importancia relativa-riesgo probable

2.5.15. Los criterios que afectan a la "cantidad" (suficiencia) y a la "calidad" (adecuación) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de "importancia relativa" y "riesgo probable".

Estos criterios deben servir, asimismo, para la formación de su juicio profesional.

2.5.16. La "importancia relativa" puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios y normas de contabilidad, necesariamente habrá de ser contemplado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del auditor independiente y, consecuentemente, en las normas reguladoras de la profesión de auditoría.

2.5.17. La consideración del "riesgo probable" supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

2.5.18. Para la evaluación del "riesgo probable" debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa.

Pruebas para obtener evidencia

2.5.19. La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas.

2.5.20. Las pruebas de cumplimiento, tienen como objeto obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida.

Para obtener evidencia sobre el sistema de control interno, el auditor deberá realizar pruebas de cumplimiento del sistema, para asegurarse de su:

Existencia - El control existe.

Efectividad - El control está funcionando con eficacia.

Continuidad - El control ha estado funcionando durante todo el período.

2.5.21. Las pruebas substantivas tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en las pruebas de transacciones y saldos, así como en las técnicas de examen analítico.

2.5.22. El auditor deberá obtener evidencia mediante pruebas substantivas en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas.

Existencia - Los activos y pasivos existen en una fecha dada.

Derechos y Obligaciones - Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.

Acaecimiento - Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.

Integridad - No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.

Valoración - Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.

Medición - Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.

Presentación y desglose - Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y de la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

Métodos de obtener evidencia

2.5.23. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

- a. Inspección.
- b. Observación.
- c. Preguntas.

- d. Confirmaciones.
- e. Cálculos.
- f. Técnicas de examen analítico.

2.5.24. Los datos contables y, en general, toda información interna, no puede considerarse por sí mismo, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.

2.5.25. La inspección consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables, así como en el examen de documentos y activos tangibles. La inspección proporciona distintos grados de evidencia según sea la naturaleza de la fuente y la efectividad de los controles internos. Las tres categorías más importantes de evidencia documental, que proporcionan al auditor distinto grado de confianza, son:

- a. Evidencia documental producida y mantenida por terceros.
- b. Evidencia documental producida por terceros y en poder de la entidad.
- c. Evidencia documental producida y mantenida por la entidad.

2.5.26. La observación consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros. Por ejemplo, el auditor puede observar como el personal de la entidad realiza un inventario físico o la aplicación de un control.

2.5.27. Las preguntas consisten en obtener información apropiada de las personas de dentro y fuera de la entidad que tienen los conocimientos. Las preguntas abarcan desde las formuladas por escrito a terceros ajenos a la entidad a las hechas oralmente al personal de la misma. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el auditor lo considera necesario.

2.5.28. Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente. Por ejemplo, el auditor, normalmente, deberá solicitar confirmación de saldos o transacciones a través de la comunicación directa con terceros (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.).

2.5.29. Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.

2.5.30. Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc..).

2.5.31. La evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo de auditor como justificación y soporte de trabajo efectuado.

2.6. Documentación del trabajo

2.6.1. Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor, de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión.

2.6.2. El propósito de los papeles de trabajo es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y en suministrar evidencia del trabajo llevado a cabo para respaldar la opinión del auditor.

2.6.3. Los auditores deben conservar todos los documentos de trabajo que puedan constituir las debidas pruebas de su actuación, encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas anuales que hayan examinado.

2.6.4. El archivo permanente de papeles de trabajo es un conjunto coherente de documentación conteniendo información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en auditorías sucesivas.

2.6.5. El archivo de papeles de trabajo del ejercicio es un conjunto coherente de documentación, conteniendo información relativa a las cuentas anuales sujetas a auditoría en el ejercicio en cuestión.

2.6.6. Los papeles de trabajo deben:

- a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
- b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
- c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
- d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.
- e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos, la actuación realizada.

2.6.7. Puede decirse, en términos generales, que los papeles deben prepararse a medida que se completa el trabajo de la auditoría, y han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas.

2.6.8. Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:

- a) Copia de los estatutos de la sociedad y de cualquier otro documento de naturaleza jurídica en relación con su regulación y funcionamiento legal.
- b) Constancia del proceso de planificación y de los programas de auditoría.
- c) Constancia del estudio y evaluación del sistema de control interno contable mediante descripciones narrativas, cuestionarios o flujogramas o una combinación de éstos.
- d) Los principios contables y criterios de valoración seguidos.
- e) Conclusiones alcanzadas por el auditor en relación con los aspectos significativos de la auditoría, incluyendo cómo han ido siendo resueltos o tratados los asuntos excepcionales y las salvedades puestas de manifiesto a través de la auditoría.
- f) Una copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría.
- g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.
- h) Confirmaciones o certificados recibidos de terceros.
- i) Indicación de quien realizó los procedimientos de auditoría y cuando fueron realizados.
- j) Constancia de que el trabajo realizado por los ayudantes ha sido supervisado y revisado.
- k) Extractos de las actas de las Juntas de Accionistas, Consejos de Administración y otros órganos de Dirección o vigilancia.

2.6.9. Los papeles de trabajo son susceptibles de normalización, lo cual mejora la eficacia de su preparación y revisión.

2.6.10. Los papeles de trabajo del auditor deben indicar las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que se hubiera llegado.

2.6.11. Es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.

2.6.12. Los papeles de trabajo pertenecen al auditor. Deben tomarse las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación. No deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de la práctica profesional.

2.7. Supervisión

2.7.1. La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los profesionales del equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que se lograron esos objetivos. La supervisión comporta, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría.
- b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
- c) Revisar el trabajo efectuado.
- d) Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
- e) Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participen en la auditoría.

2.7.2 El grado de supervisión depende, entre otros factores, de la complejidad del trabajo y de la capacitación de los profesionales del equipo de auditoría.

2.7.3. Los profesionales del equipo de auditoría deben tener un claro conocimiento de sus responsabilidades y de los objetivos que se persiguen a través de los procedimientos de auditoría que han de ejecutar. Asimismo, el auditor debe asegurarse de que dichos profesionales conozcan suficientemente la naturaleza del negocio de la entidad en lo que tiene que ver con el trabajo de auditoría y los posibles problemas de contabilidad y auditoría que se puedan plantear.

Dicho conocimiento debe permitir que se puedan detectar asuntos conflictivos que, de producirse, deberán ponerse en conocimiento del auditor para que éste pueda ponderar su importancia y tomar las decisiones pertinentes.

2.7.4. El trabajo de cada profesional del equipo de auditoría debe ser revisado al objeto de determinar si se ha ejecutado adecuadamente y si, como resultado del mismo, pueden alcanzarse las conclusiones inicialmente esperadas al diseñar el procedimiento en cuestión.

3. NORMAS DE AUDITORÍA SOBRE INFORMES

3.1. Introducción

3.1.1. El informe de auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables es un documento en el que se describe el alcance del trabajo efectuado por el auditor y se expresa su opinión profesional sobre los mismos, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y las Normas de Auditoría de aplicación en España.

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

Primera: El auditor debe manifestar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo, de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa.

Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

Segunda: El auditor expresará en el informe su opinión en relación con 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 se exprese una opinión con salvedades o desfavorable sobre las cuentas anuales, se deberán exponer las razones que existan para ello.

Se entiende por opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, la que se deduce de una planificación y ejecución de los trabajos de auditoría dirigida a formarse y soportar una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar 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.

Tercera: El auditor indicará en su informe, en el caso de que las cuentas anuales estén acompañadas del informe de gestión, si la información contable que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales auditadas.

3.2. Elementos básicos del Informe de auditoría de cuentas anuales

El informe de auditoría de las cuentas anuales deberá contener los elementos básicos que se detallan a continuación:

3.2.1. Título o identificación del informe.

El informe deberá identificarse como "Informe de auditoría de cuentas anuales", con objeto de distinguirlo de los informes de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables regulados en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y su Reglamento de desarrollo.

3.2.2. Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo.

El informe de auditoría deberá identificar a la persona o personas a quienes vaya dirigido (normalmente los accionistas o socios). También se hará mención de la persona que efectuó el nombramiento, cuando esta última no coincida con el destinatario.

3.2.3. Identificación de la entidad auditada.

El informe del auditor contendrá el nombre o razón social completos de la entidad objeto de la auditoría.

3.2.4. Párrafo de alcance de la auditoría.

Este párrafo, que será el primero del informe, incluirá los siguientes aspectos:

a) Identificación de los documentos o estados que comprenden las cuentas anuales objeto de la auditoría que se adjuntan al informe e identificación del marco normativo de información financiera aplicable en la preparación de dichas cuentas, así como referencia a que la formulación de las cuentas anuales es responsabilidad del órgano de administración de la entidad auditada.

b) Referencia sintetizada y general a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicada en el trabajo realizado y a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto. A estos efectos se entenderá como normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas las normas contenidas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento que desarrolla la ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

c) Una indicación de aquellos procedimientos previstos en las citadas Normas de Auditoría que no hubieran podido aplicarse como consecuencia de limitaciones al alcance del examen del auditor. Si el auditor no incluyera limitaciones en este párrafo, se entenderá que ha llevado a cabo los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas de Auditoría.

3.2.5. Párrafo de opinión.

El auditor manifestará en este párrafo de forma clara y precisa su opinión sobre si las cuentas anuales consideradas en su conjunto expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio, así como de los resultados de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio 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. En los apartados 3.3.1 a 3.3.16 siguientes se describen los distintos tipos de opinión en las circunstancias específicas de cada caso.

3.2.6. Párrafo sobre el Informe de gestión.

El auditor manifestará en este párrafo el alcance de su trabajo y si la información contable que contiene el citado Informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio.

3.2.7. Nombre, dirección y datos registrales del auditor.

Con independencia del nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas, el informe debe mostrar la dirección de su domicilio y su número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3.2.8. Firma del auditor.

El informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder al auditor de cuentas designado para realizar el trabajo de auditoría de cuentas en su nombre.

3.2.9. Fecha del informe.

El informe de auditoría deberá estar fechado, a fin de determinar claramente hasta qué momento el auditor es responsable de realizar procedimientos de auditoría relativos a hechos posteriores que pudieran afectar a las cuentas auditadas. Esta fecha coincidirá con la de terminación de la etapa de ejecución del trabajo, que no podrá ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente para formarse una opinión, ni a la fecha de formulación de dichas cuentas por los administradores.

La Norma Técnica de Auditoría sobre Hechos Posteriores regula el tratamiento que el auditor debe dar a los hechos que han ocurrido con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, en función de su naturaleza y sus potenciales impactos en el informe de auditoría.

3.3. Tipos de opinión en el informe de auditoría

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

- a) Favorable.
- b) Con salvedades.
- c) Desfavorable.
- d) Denegada.

3.3.2. Independientemente del tipo de opinión que contenga el informe de auditoría, en determinadas circunstancias, éste podrá contener párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuyo contenido no afecta a la opinión, conforme a lo indicado en el apartado 3.5 siguiente.

Opinión favorable

3.3.3. En una opinión favorable, el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

3.3.4. El auditor sólo podrá expresar una opinión favorable cuando concurren las siguientes circunstancias:

. El auditor ha realizado su trabajo, sin limitaciones, de acuerdo con las Normas de Auditoría.

. Las cuentas anuales se han formulado, en todos los aspectos significativos, de acuerdo el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Opinión con salvedades

3.3.5. Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias por ser muy significativas impidan que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas, de conformidad con lo previsto en los párrafos 3.3.8 a 3.3.11 "Opinión desfavorable" y 3.3.12 a 3.3.15 "Opinión denegada".

A tales efectos, para considerar una circunstancia como significativa se tendrá en cuenta lo establecido a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa.

3.3.6. Las circunstancias significativas que pueden dar lugar a una opinión con salvedades son las siguientes:

- Limitación al alcance del trabajo realizado.
- Incumplimientos de los principios y criterios contables, incluyendo omisiones de información necesaria, contenidos en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

3.3.7. Al emitir una opinión con salvedades, el auditor deberá utilizar en el párrafo de opinión la expresión "excepto por" para presentar las mismas y se hará referencia a otro párrafo intermedio entre el de alcance y el de opinión en el que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales.

Opinión desfavorable

3.3.8. La opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no expresan la imagen fiel del

patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad, que debe mostrarse 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.

3.3.9. Para que el auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado incumplimientos de principios y criterios contables que resulten de aplicación, incluyendo 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:

- Afecten de forma generalizada a las cuentas anuales, no limitándose a partidas, cuentas o elementos concretos de dichas cuentas.
- En el caso de limitarse a partidas, cuentas o elementos concretos de las cuentas anuales, representen o puedan representar cuantitativamente una parte sustancial de dichas cuentas anuales.
- En el caso de referirse a defectos u omisiones de información cuantitativa o cualitativa en las cuentas anuales, se trate de información fundamental para su adecuada comprensión por parte de los usuarios.

3.3.10. Cuando un auditor emite una opinión desfavorable, debe exponer todas las razones que le obligan a emitirla en uno o varios párrafos intermedios de su informe, describiendo el efecto y los motivos por los que ha alcanzado este tipo de conclusión.

3.3.11. Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existe cualquier otra cuestión que requiera una salvedad, el auditor la detallará en su informe.

Opinión denegada

3.3.12. Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

3.3.13. La necesidad de denegar la opinión puede originarse por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría de importancia y magnitud muy significativas, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, que impidan al auditor formarse una opinión.

Asimismo, en casos extremos, de existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, el auditor podría considerar apropiada la denegación de su opinión tal y como se menciona en el apartado 3.5.4.

3.3.14. Siempre que el auditor deniegue su opinión debido a una o varias limitaciones muy significativas al alcance de su auditoría, ya fueran impuestas por el cliente o por las circunstancias, deberá adoptar en su informe la redacción que se presenta en el epígrafe 3.4.6 de estas Normas.

Cuando la denegación se debiera a las situaciones excepcionales de incertidumbre citadas en el apartado 3.3.13 anterior, el párrafo de opinión denegada se podrá redactar como sigue: "Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas".

3.3.15. Aunque por las razones apuntadas el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafos distintos al de opinión, cualquier salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables de aplicación que hubiese observado durante la realización de su trabajo.

Opinión parcial no permitida

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

No obstante, excepcionalmente, en el caso del primer ejercicio auditado, si el auditor no puede satisfacerse de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior, esta circunstancia puede dar lugar a la inclusión en su informe de una salvedad por limitación al alcance y, dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de no haber existido tal limitación, puede tener que emitir una opinión con salvedades o denegar, en su caso, la opinión sobre los resultados del ejercicio y, cuando proceda, sobre los flujos de efectivo. En este caso, si las circunstancias concretas lo permiten, en el mismo informe se podrá emitir una opinión distinta a la indicada anteriormente para el resto de los estados o documentos que componen las cuentas anuales. En este supuesto, la opinión no se expresará sobre las cuentas anuales en su conjunto sino que se referirá específicamente a los estados concretos que corresponda.

3.4. Circunstancias con posible efecto en el informe de auditoría

Limitación al alcance

3.4.1. Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas de Auditoría, o aquellos otros procedimientos adicionales que considera necesarios en cada caso concreto de acuerdo con su juicio profesional, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de conformidad con el marco normativo de información financiera y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

3.4.2. Las limitaciones al alcance de la auditoría pueden provenir de la propia entidad auditada o venir impuestas por las circunstancias. A título de ejemplo,

entre las primeras se contarían la negativa de la entidad auditada al envío de cartas de solicitud de confirmación de saldos o a permitir presenciar un recuento físico de existencias cuando el auditor los considere procedimientos necesarios en esa auditoría. Entre las limitaciones impuestas por las circunstancias, estarían la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio.

3.4.3. Existe, en algunos casos, la posibilidad de aplicar métodos alternativos de auditoría que sean adecuados en las circunstancias para poder obtener evidencia suficiente que permita eliminar así la limitación inicialmente encontrada. En estos casos, es responsabilidad de la entidad auditada el facilitar la información alternativa, no estando el auditor obligado a elaborar por sí mismo la información de la que debería disponer la entidad.

3.4.4. Ante una limitación al alcance, la decisión del auditor de cuentas sobre denegar la opinión o emitirla con salvedades dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir al respecto, el auditor de cuentas tendrá en consideración la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales, tanto cuantitativa como cualitativamente con el fin de determinar si dicho efecto pudiera ser significativo o muy significativo. Cuando las limitaciones al alcance son significativas e impuestas por la entidad, ésta no suministra razones válidas de tal imposición y el auditor de cuentas no puede obtener evidencia que elimine dichas limitaciones considerará denegar su opinión sobre las cuentas anuales, atendiendo a las circunstancias cualitativas de esta situación.

3.4.5. Al emitir una opinión con salvedades, se detallarán las limitaciones en uno o varios párrafos intermedios, y el párrafo de alcance deberá indicar: "...nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada a continuación, el trabajo ha sido realizado de acuerdo con..." y el párrafo de opinión se redactará: "En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos..., las cuentas anuales adjuntas expresan...".

3.4.6. En caso de denegar la opinión, además de lo mencionado en cuanto a salvedades para los otros párrafos, el de opinión indicará: "Dada la importancia de la(s) limitación(es) al alcance de nuestro trabajo descrita(s) en la(s) salvedad(es) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas".

Incumplimientos de principios y criterios contables que resultan de aplicación

3.4.7. Durante su trabajo, el auditor puede identificar una o varias de las circunstancias siguientes que suponen un incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación contenidos en el marco normativo de información financiera.

a) Utilización de un marco normativo de información financiera distinto del aplicable a la entidad auditada o la utilización de principios y criterios contables contrarios a los establecidos en el mismo.

b) Existencia de errores o irregularidades en la elaboración de las cuentas anuales, en los términos definidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades.

c) Omisión de información en las cuentas anuales, de forma que éstas no contienen toda la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada. Esta circunstancia comprende, tanto el defecto en los desgloses requeridos en la memoria, como la presentación inadecuada de las cuentas en cuanto a su formato o clasificación.

d) Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosado en la memoria, según corresponda, conforme con los principios y criterios contables aplicables.

3.4.8. Cuando el auditor observe alguna de las circunstancias relacionadas en el párrafo 3.4.7 anterior, deberá evaluar y, en su caso, cuantificar, su efecto sobre las cuentas anuales. Si concluyera que el efecto es significativo, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades, o, en aquellos casos en los que el incumplimiento haga concluir al auditor que su efecto en las cuentas anuales es muy significativo no presentando éstas la imagen fiel de la entidad, una opinión desfavorable. En ambos casos el informe del auditor detallará las razones que llevan a la conclusión en uno o varios párrafos intermedios de salvedades, en los que, de acuerdo con lo indicado en el párrafo 3.4.10 siguiente se cuantificarán las desviaciones de los principios y criterios contables de aplicación y se identificará o incorporará la información omitida, siempre que sea factible, en función de su fiabilidad y volumen.

3.4.9. En el párrafo de opinión se hará referencia al párrafo intermedio mediante las fórmulas "excepto por" (opinión con salvedades) o "no expresan" (opinión desfavorable), como sigue:

a) Si emite una opinión con salvedades, el auditor de cuentas ha de detallar en uno o varios párrafos intermedios los incumplimientos u omisiones de información y sus efectos en las cuentas anuales, y el párrafo de opinión indicará: "En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan...".

b) Cuando la opinión sea desfavorable, todas las circunstancias que la provocan y sus efectos en las cuentas anuales deben ser expresados en párrafo(s) intermedio(s), y el párrafo de opinión indicará: "En nuestra opinión, dada la importancia del efecto de las salvedades anteriores, las cuentas anuales adjuntas no expresan...".

3.4.10. En ocasiones, el auditor podrá cuantificar el efecto del incumplimiento o conseguir la información omitida o incorrecta de forma fiable sin aumentar sustancialmente el trabajo de auditoría, en cuyo caso está obligado a realizar la cuantificación y a obtener la información. No obstante, el auditor no es

responsable de preparar ni de procesar la información contable, por lo que si el asunto no fuera fácilmente cuantificable u obtenible, o el volumen de la información omitida fuese significativo, deberá requerir a los administradores de la entidad auditada para que realicen la cuantificación y preparen la información necesaria y, en su caso, modifiquen las cuentas al objeto de incluir dicha información. En tal caso, si no se modifican las cuentas o al auditor no se le facilita dicha cuantificación o la información omitida, éste se encontrará ante un incumplimiento de principios y criterios contables y, en su caso, una limitación al alcance de su trabajo, según procediera, debiendo identificar la información omitida.

3.4.11. Las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor neto realizable de las existencias, etc., en términos generales, pueden realizarse de manera razonable, ya fuera a nivel específico o global, y, en consecuencia, en las cuentas se debe recoger el efecto monetario de dichas estimaciones, conforme a lo dispuesto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, por lo que tales circunstancias no se deben calificar como incertidumbres en el sentido descrito en el párrafo 3.5.2 siguiente.

3.4.12. Si el auditor de cuentas concluye que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad, pero ésta no lo hace así o realiza una estimación que, en opinión de dicho auditor de cuentas, no es razonable en base a la evidencia disponible, el informe de auditoría deberá redactarse con salvedad por incumplimiento de principios y criterios contables que resultan de aplicación, como se indica en el párrafo 3.4.9.

3.5 Otros elementos del informe de auditoría

Párrafo de "énfasis".

3.5.1. En determinadas circunstancias, con independencia del tipo de opinión que se exprese en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis para destacar un hecho reflejado en las cuentas anuales y respecto del cual la memoria contiene la información necesaria de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. La inclusión de dicho párrafo de énfasis no afecta a la opinión del auditor. El párrafo de énfasis figurará inmediatamente a continuación del párrafo de opinión y generalmente hará referencia a que la opinión del auditor no contiene salvedades por este hecho y una clara referencia a la cuestión que se enfatiza. No obstante, en determinados supuestos la inclusión de un párrafo de énfasis puede ser requerida por las Normas de Auditoría.

3.5.2. Así, en ocasiones, el auditor al ejecutar su trabajo puede concluir que existen circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales. Estas circunstancias se conocen como incertidumbres y el auditor deberá considerar la inclusión en su informe de auditoría de un párrafo de énfasis ante la existencia de una incertidumbre que pueda afectar a las

cuentas anuales de manera significativa. No obstante, en el supuesto de que exista una incertidumbre significativa y la información correspondiente a dicha incertidumbre no se encuentre reflejada en las cuentas anuales de acuerdo con lo exigido por el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, el auditor deberá considerar el incumplimiento de principios y criterios contables que tal circunstancia origina, a efectos de la emisión de su informe, de conformidad con lo previsto en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

3.5.3. En el caso de que la incertidumbre significativa se refiera a cuestiones relativas a problemas de empresa en funcionamiento el auditor deberá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis para informar de dicha incertidumbre en relación con la aplicación del principio de continuidad de las operaciones, siempre que la información relativa a esta situación esté adecuadamente recogida en la memoria de las cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. En el supuesto de que la información relativa a esta situación no se encuentre recogida adecuadamente en la Memoria, el auditor deberá reflejar tal incumplimiento de principios y criterios contables de aplicación en su informe de auditoría en la forma prevista en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

3.5.4. En casos extremos, tales como aquellas situaciones en las que debido a la posible interacción entre múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo sobre las cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado denegar su opinión en lugar de incluir un párrafo de énfasis, tal y como se contempla en el párrafo 3.3.14 anterior.

Párrafo sobre "otras cuestiones"

3.5.5. En ocasiones el auditor puede considerar necesario poner de manifiesto algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o de su informe por parte de los usuarios de las cuentas anuales. En este caso, el auditor puede utilizar un párrafo adicional en el informe, después del (de los) párrafo(s) de énfasis y por tanto después del párrafo de opinión. No obstante, en determinados supuestos la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones podría ser requerida por las Normas de Auditoría.

Párrafo sobre el informe de gestión

3.5.6 Las entidades con carácter general presentan, bien por exigencia legal o voluntariamente, junto a las cuentas anuales, el informe de gestión con el contenido establecido en cada caso por la normativa aplicable. El informe de gestión no forma parte de las cuentas anuales.

3.5.7 La responsabilidad del auditor con respecto al citado informe de gestión consiste en 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. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables auditados de la entidad. No obstante, al analizar con el citado alcance el contenido del informe de gestión el auditor

considerará si el mismo presenta contradicciones patentes con la información obtenida durante su auditoría de las cuentas anuales y si, en consecuencia, pudiera existir alguna contradicción entre la información económico-financiera del informe de gestión y la contenida en las cuentas anuales, si esta circunstancia fuera significativa.

3.5.8 Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión de la entidad auditada, el informe del auditor deberá incluir un párrafo adicional que describa que dicho informe no forma parte integrante de las cuentas anuales y donde el auditor concluya sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la de las cuentas anuales. Si observara contradicciones o errores significativos entre ambos tipos de información, y tras las oportunas investigaciones el auditor concluyera que el informe de gestión es incorrecto pero los administradores se negaran a incluir las modificaciones oportunas, el auditor deberá describir en el párrafo mencionado las contradicciones o errores significativos observados.

Información y cifras comparativas

3.5.9. De acuerdo con la legislación mercantil, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen, como parte integrante de dichas cuentas, información y cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual. No obstante, las entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando, a efectos comparativos, información completa (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y memoria) de las cuentas anuales de uno varios ejercicios anteriores.

3.5.10 La Norma Técnica sobre información comparativa regula los criterios de actuación del auditor en relación con la información y cifras comparativas que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales, así como en el caso en el que se presenten, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de dos o más ejercicios.

3.6 Publicidad del informe de auditoría de cuentas anuales.

3.6.1. Salvo aprobación expresa de la entidad auditada o en los supuestos contemplados en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el auditor no podrá facilitar a tercero alguna copia de su informe de auditoría de cuentas anuales. Es responsabilidad de los Administradores de la entidad facilitar a los accionistas copias de las cuentas anuales y del informe de auditoría y, en su caso, depositar esta documentación en los registros legalmente establecidos.

3.6.2. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas. Cuando el informe esté disponible públicamente podrá hacerse mención de su existencia, en cuyo caso, deberá hacerse referencia al tipo de opinión emitida.

3.6.3. Los auditores de cuentas no darán su autorización a que su nombre sea asociado con las cuentas anuales de una entidad de modo que implique la creencia

de que han actuado como tales, salvo cuando hayan llevado a cabo la auditoría, mediante la aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría.

3.7. Cuentas anuales consolidadas.

3.7.1. Cuando la auditoría se refiera a las cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, el informe del auditor deberá siempre utilizar la denominación "cuentas anuales consolidadas". El mismo adjetivo de "consolidado" deberá emplearse en relación con cada uno de los estados que componen las cuentas anuales consolidadas.

3.8. Ejemplos de modelos de informes de auditoría

3.8.1. A continuación se presenta un anexo con modelos de informes de auditoría de cuentas anuales, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas. Dichos modelos tienen la finalidad de:

- a) Orientar al auditor de cuentas, y
- b) Conseguir la máxima uniformidad de redacción al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).

Es necesario recordar que el objetivo primordial en cualquier circunstancia es dar al lector del informe una descripción clara y adecuada del alcance de la auditoría y de las conclusiones que ha alcanzado el auditor en base a su juicio profesional.

3.8.2. Los ejemplos de modelos de informes incluidos a continuación toman como referencia cuentas anuales auditadas que incorporan el estado de flujos de efectivo y el informe de gestión, así como el hecho de que el nombramiento de auditor ha sido efectuado por la Junta General de Accionistas, por lo que puede omitirse en estos casos la mención a las personas que efectuaron el encargo. Los modelos de informes son los siguientes:

- Informe sobre cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable.
- Informes sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación.
- Informes sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance.
- Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.

- Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe sobre cuentas anuales consolidadas de un ejercicio.

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable.

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

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

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

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

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

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

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

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

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

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

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

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

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha,. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo x, el trabajo se ha realizado de acuerdo con 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 Sociedad XYZ, S.A.:

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

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

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

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

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

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

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

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

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

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

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

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

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

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

Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota xx 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 xx de la memoria adjunta, en la que se indica que la compañía ha incurrido en pérdidas de XXXXX durante el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX y, desde dicha fecha, el importe total del pasivo a corto plazo excede del total de activo circulante en XXXXXX. Estas condiciones, junto con otros factores mencionados en la nota xx, 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 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 2008. 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