

Consulta n° 4

Sobre los criterios de actuación del auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Respuesta

El Reglamento CE n° 707/2004 de la Comisión de 6 de abril de 2004 ha adoptado la NIIF 1, "Adopción por primera vez de las NIC", en la que se regulan los criterios a seguir en la formulación de los primeros estados financieros que se formulen con arreglo a las NIC (a efectos de esta consulta, y para mayor claridad, se considerará el ejercicio 2005, sin perjuicio de que su aplicación pueda producirse en otros ejercicios).

De acuerdo con lo previsto en dicha NIIF, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2005 debe figurar, en síntesis, la siguiente información:

- Estados correspondientes a 2005 según NIC, con todos sus componentes: balance, cuenta de resultados, estado de flujos de efectivo, estado de variación patrimonial y memoria explicativa.
- A efectos comparativos, las cifras correspondientes a los citados estados (balance, resultados, flujos de efectivo y variación de patrimonio) correspondientes a 2004 según NIC.
- Información en Memoria de los efectos de la transición a las NIC en el patrimonio neto, resultados, etc, mediante estados de conciliación en patrimonio neto, resultados, flujos de efectivo, correspondientes al ejercicio 2004.

Por tanto, en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio 2005, se produce un cambio obligado de sistema contable respecto del utilizado para formular las cuentas del ejercicio 2004. Dicho cambio supone una modificación radical en la información a presentar, no sólo desde el punto de vista de valoración y políticas contables adoptadas, sino también de los propios componentes de las cuentas anuales, incluso de su denominación y estructura. Además, en las cuentas correspondientes al ejercicio 2005, deben incluirse las cifras e información referente al ejercicio 2004 adaptadas o reelaboradas conforme a las NIC, diferentes, por consiguiente, a las contenidas en las cuentas anuales de ese ejercicio legalmente formuladas, auditadas, aprobadas y publicadas; y también, en la memoria, debe incluirse información relativa a los efectos de la transición a las NIC, mediante estados de conciliación, en el patrimonio neto, resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio 2004.

El auditor, en la realización de la auditoría de las cuentas anuales de 2005 y emisión del correspondiente informe, se va a encontrar con una situación excepcional en relación con distintos aspectos de su trabajo, de los que pueden destacarse:

- Se produce un cambio en el sistema contable aplicado en la formulación de las cuentas anuales de 2005 respecto del utilizado en las del ejercicio anterior.
- Las cifras e información relativas al ejercicio 2004 que se incluyen en las cuentas anuales de 2005, a efectos comparativos, han debido ser adaptadas o reelaboradas conforme a las NIC, modificándose radicalmente, incluso su estructura y contenido, por lo que no coincidirían con las aprobadas en el ejercicio anterior.
- Debe verificarse la información en Memoria relativa a los estados de conciliación por la transición a las NIC, referidos al ejercicio 2004.
- Asimismo, debe verificarse el balance de apertura con arreglo a las NIC a la fecha de transición a esta normativa, el 1 de enero de 2004.
- La referencia obligatoria en el informe de auditoría de las cuentas de un ejercicio al tipo de informe emitido sobre las del ejercicio anterior puede resultar incoherente en este caso, puesto que las cifras auditadas de dicho ejercicio anterior (2004) no figuran en las cuentas anuales del 2005, sino que éstas se han visto modificadas para adaptarse a las NIC.
- Los componentes de las cuentas anuales, incluso su denominación, son distintos en aplicación de las NIC que los del Plan General de Contabilidad, por lo que las referencias a dichos componentes en los modelos de informe de auditoría existentes en la actualidad no serán aplicables, siendo necesaria su adaptación terminológica.

En relación con las circunstancias descritas anteriormente, el auditor en la realización de su trabajo deberá seguir los criterios previstos con carácter general sobre estas cuestiones en las Normas Técnicas de Auditoría, si bien será necesario adaptar los principios generales contenidos en ellas a las circunstancias concretas que se plantean en este ejercicio, dado lo excepcional de la situación. En todo caso, el auditor, a la hora de abordar el trabajo de auditoría en este ejercicio, para poder obtener la evidencia necesaria y emitir opinión sobre las cuentas de 2005, que incluye información referente a 2004 conforme a NIC, tanto comparativa como, sobre todo, de los estados de conciliación, e incluso del balance de apertura a 1 de enero de 2004 conforme a NIC, que servirá de base para iniciar la contabilidad de la entidad según el nuevo sistema contable, necesariamente va a tener que revisar la información citada anteriormente correspondiente al ejercicio 2004, puesto que en caso contrario no podría obtener la evidencia necesaria sobre información muy significativa contenida en las cuentas anuales sobre las que emite su informe.

Por lo que se refiere al tratamiento que sobre cambios en los principios y normas contables se prevé en la normativa de auditoría de cuentas, hay que señalar que esta cuestión viene recogida básicamente en: art. 2.2.c) de la Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas, art. 5.1.b) del Real Decreto 1636/1990, de 20 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la anterior ley y apartados 3.7.13-17 de las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de Enero de 1991; exigiéndose en dicha normativa un

pronunciamiento expreso en el informe sobre la uniformidad en los criterios contables aplicados en los distintos ejercicios económicos.

Ahora bien, sobre esta cuestión debe tenerse en cuenta que lo que se produce en este caso no es propiamente un cambio de criterios contables dentro de un sistema contable, circunstancia a la que se refiere el principio de uniformidad establecido en el Plan General de Contabilidad (que dice: "*Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron tal elección*") y que se contempla como tal en las normas técnicas de auditoría anteriormente citadas, sino que lo que realmente se hace es cambiar el sistema contable en su totalidad, motivado además por un cambio normativo, lo cual produce una situación excepcional. A este respecto, la norma contable exige que se presente la información del ejercicio anterior elaborada conforme a las NIC, para lo cual ha debido adaptarse o reelaborarse prácticamente en su totalidad, a fin de poder comparar la información contable de ambos ejercicios, puesto que únicamente es posible comparar la información contable entre dos ejercicios si ésta se ha elaborado basándose en criterios uniformes.

Por otra parte, conviene recordar que en las normas técnicas de auditoría (apartado 3.7.14) se contempla un tratamiento específico en los supuestos en los que el informe de auditoría se refiere a las cuentas anuales de dos ejercicios, considerando que, en estos casos, al presentarse cuentas anuales completas, la uniformidad en la aplicación de principios y normas contables se entenderá referida a los ejercicios presentados y el auditor deberá mencionar en el párrafo de opinión, en el caso de que exista tal uniformidad: "*... de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente*". Y, en este sentido, se establece un modelo de informe de auditoría específico para estos casos.

Por tanto, dada esta situación excepcional, en que las cuentas anuales de 2005 se presentan acompañadas a efectos comparativos de la información correspondiente al ejercicio 2004 reelaborada en su totalidad conforme a las NIC, puede entenderse, en relación con el principio de uniformidad, que ésta viene referida en este caso a la información que sobre ambos ejercicios figura en las cuentas anuales presentadas, ya que toda ella se ha formulado conforme a los mismos principios y normas contables, los de las NIC. En consecuencia, en este caso el pronunciamiento del auditor en el informe de auditoría sobre uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables debe tener en cuenta esta circunstancia y venir referido a los aplicados en la formulación de las cuentas anuales presentadas, de forma similar a la contemplada en el informe de auditoría de dos ejercicios, anteriormente citada.

No obstante, en este caso, y a fin de evitar confusión a los usuarios del informe de auditoría, sería necesario adaptar el párrafo de opinión a esta circunstancia, pudiendo tener una redacción del siguiente tenor: "*En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2005 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XYZ, S.A. y sociedades dependientes al 31 de diciembre de 2005 y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la*

información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, que guardan uniformidad con las aplicadas a las cifras e información correspondientes al ejercicio anterior que se han incorporado a efectos comparativos en estas cuentas anuales."

Respecto de la adaptación o reelaboración de las cifras e información del ejercicio 2004, exigida por la norma contable a efectos comparativos, las Normas Técnicas de Auditoría, en el epígrafe 3.9.3, en los párrafos correspondientes a esta cuestión (finales), establecen la obligación del auditor de verificar que las cifras comparativas del año anterior coincidan con las cuentas anuales de dicho año, y la actuación a seguir cuando no se da esta coincidencia (comprobación de que se ha incluido en la Memoria la información necesaria a este respecto, así como la mención correspondiente en el informe en caso de discrepancia o de falta de información). No obstante, en la situación excepcional que se produce en este ejercicio, este Instituto considera que, dada la importancia de los cambios producidos, sería conveniente, la inclusión de un párrafo de énfasis explicando el cambio contable producido, su trascendencia y los motivos del mismo a los usuarios del informe de auditoría.

En relación con la obligación de hacer referencia en el informe de auditoría de las cuentas de un ejercicio al informe emitido en el ejercicio anterior, y a la posible confusión o incoherencia que pudiera surgir debido a que las cifras auditadas del ejercicio anterior, a las que se refiere el informe de auditoría, no figuran en las cuentas anuales de este ejercicio, sino que éstas se han modificado para adaptarse a las NIIF, este Instituto entiende que, a fin de evitar dicha posible confusión, será conveniente adaptar la redacción del párrafo correspondiente del informe que explique esta circunstancia. La redacción de este párrafo a estos efectos podría ser: *"De acuerdo con la legislación mercantil.... Con fecha... emitimos (otros auditores emitieron) nuestro informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 2004, formuladas conforme a los principios y normas contables vigentes en dicho ejercicio, en el que expresamos una opinión....* (figura subrayado lo que se ha añadido respecto del modelo existente). No obstante, en caso de adoptar la alternativa de emitir informe de auditoría de dos ejercicios, no surgiría este problema, puesto que en estos casos no es necesario efectuar tal referencia en el informe.

En cuanto al problema de la necesidad de adaptación terminológica de los componentes de las cuentas anuales que figuran en los modelos de informe vigentes en la actualidad, dada la diferente denominación y composición de éstos que se hace en las NIC, será necesario adaptar los modelos de informe a la terminología de las NIC. Además, dicha adaptación terminológica será necesaria no sólo en los modelos de informe sobre las cuentas anuales establecidos en las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de este Instituto, sino también en el resto de Normas Técnicas de Auditoría vigentes, publicadas por este Organismo, en la medida en que se vean afectadas a este respecto. Y, por otra parte, ello afectará no sólo a las cuentas anuales del primer ejercicio en que son de aplicación las NIC, sino también a los ejercicios posteriores a éste, y siempre que sean de aplicación dichas Normas Internacionales de Contabilidad.

En este sentido, hasta tanto no se apruebe una Norma Técnica específica sobre esta cuestión o se modifiquen las actualmente vigentes, en los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros formulados conforme a Normas

Internacionales de Contabilidad, lo que se dice en todas las vigentes Normas Técnicas de Auditoría referente a los componentes de las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) debe entenderse referido a los componentes de las cuentas anuales según NIC (balance, cuenta de resultados, estado de variación patrimonial, estado de flujos de efectivo y memoria explicativa).

Conclusión

Por todo lo anterior, este Instituto considera que en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que sean de aplicación las NIC se da una situación excepcional, dado que se produce un cambio obligado, no ya de determinados criterios contables dentro de un mismo sistema contable, sino de la totalidad del propio sistema contable, siendo necesario en este caso elaborar un balance de apertura de transición a las NIC a uno de enero de 2.004, al mismo tiempo que en las cuentas anuales de dicho ejercicio (2.005) debe figurar la información correspondiente al ejercicio precedente (2.004) adaptada o reelaborada en su totalidad conforme a las NIC, incluyendo los estados de conciliación correspondientes, todo lo cual habrá de ser tenido en cuenta a efectos de las verificaciones a realizar por el auditor de cuentas. A este respecto, sería adecuado incluir en el informe de auditoría un párrafo de énfasis advirtiendo de esta circunstancia y haciendo referencia a la Nota de la Memoria en la que se expliquen los cambios producidos en el sistema contable y su trascendencia y, en el párrafo de opinión, mencionar expresamente que la uniformidad va referida a la información que figura en las cuentas anuales presentadas conforme a NIC. Asimismo, la referencia en el informe de auditoría al tipo de informe emitido en el ejercicio anterior requiere adaptar su redacción en el sentido indicado con anterioridad en esta consulta, con el fin de evitar confusiones a los usuarios del informe de auditoría. Y todo ello, sin perjuicio de la posibilidad contemplada en las Normas Técnicas de Auditoría de emitir el informe de auditoría sobre dos ejercicios, donde se prevé un tratamiento específico sobre estas cuestiones.

Por otra parte, es necesaria, en todo caso, una adaptación terminológica de los componentes de las cuentas anuales que figuran en los modelos de informes vigentes, dada la diferente denominación y composición de éstos que se hace en las NIC, por lo que, hasta tanto no se apruebe una norma técnica a este respecto, debe entenderse que lo que se dice en todas las normas técnicas actuales sobre los componentes de las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) debe entenderse referido a los componentes de las cuentas anuales según NIC (balance, cuenta de resultados, estado de variación patrimonial, estado de flujos de efectivo y memoria explicativa), por lo que en el informe de auditoría debe sustituirse la mención a los estados que forman las cuentas anuales por la mención a los estados que determinan las NIC.