

RECOMANACIÓ TÈCNICA

2

INCIDENCIA DELS CANVIS COMPTABLES EN L'INFORME D'AUDITORIA

JULIOL 1999

ÍNDIX

- 1. Introducció**
- 2. Objecte de la Recomanació Tècnica**
- 3. Tipus de canvis comptables**
- 4. Canvis comptables que ocasionen excepcions en l'informe d'auditoria**
- 5. Canvis comptables que no ocasionen excepcions en l'informe d'auditoria**
- 6. Canvis que no ocasionen excepcions en l'informe d'auditoria i que impedeixen fer referència a l'aplicació del principi d'uniformitat**

Apèndix normatiu

1. Introducció

Els lectors de comptes anuals aconseguen una major utilitat d'aquests quan els analitzen comparant-los amb els d'exercicis anteriors ja que d'aquesta manera poden arribar a una millor comprensió de la situació i evolució de les empreses. La comparació de la informació comptable entre exercicis és, per tant, un factor essencial en l'anàlisi dels comptes anuals i l'aplicació del principi d'uniformitat permet comparar la informació comptable de les empreses.

L'aplicació adequada de les Normes Tècniques sobre Informes d'Auditoria referents a l'efecte dels canvis en l'aplicació de principis i normes comptables requereix comprendre la relació existent entre comparació i uniformitat:

1. Hi ha certes causes que provoquen que els comptes anuals d'un exercici no siguin comparables amb els de l'exercici anterior. Per exemple, per canvis d'aplicació de principis i normes comptables; per canvis en estimacions comptables; per canvis en les classificacions dels saldos de comptes; per correcció d'errors en els comptes anuals emesos en exercicis anteriors; per canvis en circumstàncies deguts a fets o transaccions substancialment diferents d'aquells que van ser comptabilitzats en els comptes anuals de l'any anterior, etc.
2. Tots els canvis anteriors afecten a la comparació dels comptes anuals, però no tots afecten al principi d'uniformitat d'aplicació de principis i normes comptables sobre el qual l'auditor de comptes expressa la seva opinió. Conseqüentment, únicament la falta d'uniformitat en l'aplicació de principis i normes comptables, en el cas d'estar justificada i tenir un efecte significatiu, afectaran a l'opinió de l'auditor de comptes mitjançant una excepció a l'aplicació uniforme de principis i normes comptables. Altres circumstàncies poden produir falta de comparació però, per no estar relacionades amb l'aplicació del principi d'uniformitat comentat, no afecten a l'informe d'auditoria independent de comptes anuals.

En l'Apèndix Normatiu es detallen les referències més destacades pel que fa al tema que estem tractant.

2. Objecte de la Recomanació Tècnica

L'objecte de la present Recomanació Tècnica és determinar l'efecte dels canvis comptables en l'informe d'auditoria de comptes anuals.

3. Tipus de canvis comptables

Els principals canvis comptables són els següents:

1. Canvis en l'aplicació de principis i normes comptables.
2. Canvis en estimacions comptables.
3. Canvis en estimacions comptables que són inseparables de canvis en principis i normes comptables.
4. Correcció d'errors provinents dels comptes anuals emesos en exercicis anteriors.
5. Canvis en circumstàncies deguts a fets o transaccions substancialment diferents d'aquells que van ser comptabilitzats en els comptes anuals de l'any anterior, i
6. Casos excepcionals i justificats de no aplicació d'un principi o norma comptable.

3.1. Canvis en l'aplicació de principis i normes comptables.

Un canvi en un principi o norma comptable resulta de l'adopció, voluntària o obligatòria, d'un principi o norma de comptabilitat generalment acceptat a un altre principi o norma comptable generalment acceptat diferent. Cal esmentar que el terme principi o norma inclou tant els principis i normes com els mètodes per aplicar-los, que també s'anomenen criteris o regles. A títol orientatiu s'esmenten els següents:

- Canviar del mètode FIFO al promig per a la valoració de les existències.
- Canviar del mètode d'amortització linial al mètode d'amortització en disminució per amortitzar els béns de les immobilitzacions materials.
- Canviar el mètode de comptabilització dels costos i ingressos derivats dels contractes de construcció passant pel mètode de contracte complert al mètode de percentatge de realització.
- Canviar el criteri de comptabilització de les despeses d'investigació i desenvolupament passant de capitalitzar-los com a actiu i amortitzar-los a imputar-los directament a despeses.

- Canviar la valoració dels béns de les immobilitzacions materials passant del preu d'adquisició a un valor actualitzat, per aplicació de coeficients d'actualització per inflació, segons una normativa legal. Aquest canvi es produeix únicament en l'exercici en el qual es realitza l'actualització.

3.2. Canvis en estimacions comptables.

La preparació dels comptes anuals implica l'aplicació d'estimacions sobre situacions i fets futurs o que depenen de terceres parts, que no poden calcular-se amb certesa sinó únicament utilitzant el bon judici. Aquestes estimacions comptables varien a mesura que es produeixen nous esdeveniments, a través de major experiència o amb l'obtenció d'informació addicional. Exemples d'estimacions comptables són:

- La determinació de la provisió per a deutors incobrables.
- La determinació de la provisió per a articles obsolets, de lent moviment i existències excessives.
- El càlcul de la vida útil dels béns de les immobilitzacions materials i el seu valor residual.
- El càlcul de les reserves en jaciments de petroli, gas, carbó, or, etc. a efectes de calcular la dotació anual per esgotament.
- El càlcul de l'import de la provisió per a obligacions derivades de la compra d'un bé de l'immobilitzat material a canvi d'una renda vitalícia.
- La determinació de les despeses futures per garanties de productes venuts.
- El càlcul més aproximat del període d'ajornament d'una despesa de projecció plurianual, com el de les despeses d'investigació i desenvolupament, de primer establiment, etc.

Convé assenyalar que si bé un canvi en principis i normes comptables requereix, tal i com estableix el Pla General de Comptabilitat (Cinquena Part de les Normes de Valoració en la Norma 21a.), un ajustament de l'efecte acumulatiu a l'inici de l'exercici que s'inclou com a resultats extraordinaris en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici actual (Veure Apèndix Normatiu), un canvi en estimacions comptables no requereix aquest ajustament ja que el seu efecte únicament té incidència en el resultat del propi exercici i, si escau, en els resultats d'exercicis futurs.

3.3. Canvis en estimacions comptables que són inseparables de canvis en principis i normes comptables

La distinció entre un canvi en estimacions comptables i un canvi en principis i normes comptables és a vegades difícil i en ocasions inseparable i, quan es dona la circumstància de que un canvi en estimacions comptables realitzat per una empresa produeix també un canvi en principis i normes comptables, com per exemple, el canvi del període d'amortització del fons de comerç, o quan una companyia deixa de capitalitzar i amortitzar certes despeses de projecció plurianual i les imputa com a despeses de l'exercici en què s'incorren, a la vista de que hi ha dubtes sobre la seva recuperació amb beneficis futurs, es tracta d'un canvi en principis i normes comptables o d'un canvi en estimacions comptables?. És obvi que la nova forma de comptabilitzar s'adopta en reconeixement total o parcial del canvi en estimació dels beneficis futurs, per la qual cosa s'ha de conceptuar com a un canvi en estimacions comptables.

3.4. Correcció d'errors provinents dels comptes anuals emesos en exercicis anteriors

Quan es detecta un error comès en comptes anuals emesos en exercicis anteriors, aquest error s'ha de corregir. La correcció d'errors pot ser de molts tipus i, conseqüentment, és impossible anomenar-los tots, tot i que els més freqüents són els següents:

- Correcció d'un error en estimacions comptables que no es van efectuar adequadament. Exemples: la del saldo d'un client en fallida no provisionat, la d'existències obsoletes des de feia temps no provisionades, etc.
- Correcció d'errors matemàtics com ara els comesos en registres comptables i al sumar una relació o calcular indegudament uns valors.
- Correcció d'errors per omissió d'informació comptable o obliterats en la comptabilització de partides o fets.
- Correcció d'un error motivat per canvi d'un principi i norma comptable generalment no acceptat a un altre generalment acceptat, com pot ser canviar de portar els registres comptables en base al criteri de caixa a comptabilitzar les transaccions en base al principi de meritació.

- Correcció d'un error comès en exercicis anteriors per la incorrecta aplicació d'un principi o norma comptable generalment acceptat.

3.5. Canvis en circumstàncies deguts a fets o transaccions substancialment diferents d'aquells que van ser comptabilitzats en els comptes anuals de l'any anterior

En la vida de les empreses els esdeveniments es succeeixen ininterrompudament. Les noves circumstàncies degudes a fets o transaccions substancialment diferents d'aquells que van ser comptabilitzats en els comptes anuals d'exercicis anteriors afecten evidentment a la comparació dels comptes anuals, en el sentit de que aquests poden presentar situacions molt diferents. Per exemple, si com a conseqüència d'una època de crisi la morositat dels deutors s'eleva significativament, serà necessari dotar un import molt més elevat que amb anterioritat de la provisió per a insolvències. Un altre exemple seria un augment molt significatiu en el volum de vendes.

3.6. Casos excepcionals i justificats de no aplicació d'un principi o norma comptable

La legislació vigent (articles 34.4 i 38.2 del Codi de Comerç i el punt 1 de la Primera Part de Principis Comptables del Pla General de Comptabilitat [veure Apèndix Normatiu]) permet, en casos excepcionals, la no aplicació d'un principi, norma o qualsevol altra disposició comptable obligatòria si això porta a que els comptes anuals mostrin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les operacions. Conseqüentment, aquesta és una possibilitat establerta per llei, si bé hem de remarcar que la seva aplicació només queda reservada a casos excepcionals.

4. Canvis comptables que ocasionen Excepció en l'informe d'auditoria

Els següents canvis comptables justificats són excepcions a l'aplicació del principi d'uniformitat i, per tant, si el seu efecte en els comptes anuals és significatiu, ocasionen una excepció a l'aplicació uniforme dels principis i normes comptables i han de ser esmentats expressament en l'apartat corresponent del paràgraf de l'opinió, segons es descriu en els paràgrafs 3.7.15. i 3.7.16. de l'Apèndix Normatiu:

1. Canvis justificats en l'aplicació de principis i normes comptables (punt 3.1.).

El terme justificat significa que el nou principi o norma comptable generalment acceptat ha de ser preferible a l'anterior, fet que l'entitat ha d'explicar en la memòria

dels comptes anuals. En cas que l'entitat no justifiqués l'aplicació del nou principi o norma comptable, tot i sent generalment acceptat, aquest canvi comptable es tractaria com a incompliment en principis i normes comptables generalment acceptats, conforme s'indica en el paràgraf 3.7.17. de les Normes Tècniques sobre Informes (veure Apèndix Normatiu).

2. **Canvis en casos excepcionals i justificats de no aplicació d'un principi o norma comptable (punt 3.6).** Addicionalment a l'excepció per falta d'uniformitat, és necessari que l'auditor expliqui en un paràgraf intermedi d'èmfasi aquest canvi (veure Apèndix Normatiu).

En tots els canvis comptables que afectin a la uniformitat d'aplicació de principis i normes comptables, els administradors han d'explicar en una nota de la memòria els motius dels canvis i el seu efecte en els comptes anuals. Si l'esmentada informació no s'incloués en la memòria, tal i com estableix el paràgraf 3.7.5. c) de les Normes Tècniques sobre Informes (veure Apèndix Normatiu), l'auditor de comptes es trobaria davant un incompliment de principis i normes comptables generalment acceptats, específicament per omissió d'informació.

Quan en el segon any de realització d'una auditoria de comptes anuals l'auditor de comptes fa referència en un paràgraf intermedi d'èmfasi a l'opinió de l'any anterior, si en aquest any hi hagués hagut una excepció a la uniformitat, es dirà que l'opinió va ser amb excepcions.

5. **Canvis comptables que no ocasionen excepció en l'informe d'auditoria**

Els canvis comptables que afecten a la comparació dels comptes anuals i que, tanmateix, no ocasionen una excepció en l'informe de l'auditor de comptes per excepció a l'aplicació del principi d'uniformitat són els següents:

1. Canvis en estimacions comptables (punt 3.2.).
2. Canvis en estimacions comptables que són inseparables de canvis en principis i normes comptables (punt 3.3.).
3. Correcció d'errors provinents dels comptes anuals emesos en exercicis anteriors (punt 3.4.).
4. Canvis en circumstàncies deguts a fets o transaccions substancialment diferents d'aquells que van ser comptabilitzats en els comptes anuals de l'any anterior (punt 3.5.).
5. Canvis en principis o normes comptables sense efecte significatiu en l'exercici actual però que tindran un efecte important en exercicis futurs.

Si l'auditor de comptes ho jutja convenient, a la vista de l'efecte significatiu dels canvis anteriors, pot creure necessari utilitzar un paràgraf d'èmfasi comentant l'absència de comparació dels comptes anuals.

En tots els canvis esmentats, que afecten a la comparació dels comptes anuals però que no afecten a la uniformitat d'aplicació de principis i normes comptables, els administradors han d'explicar en una nota de la memòria els motius dels canvis i el seu efecte sobre els comptes anuals. Si aquesta informació no s'incloués en la memòria, tal i com estableix el paràgraf 3.7.5. c) de les Normes Tècniques sobre Informes (veure Apèndix Normatiu), l'auditor de comptes es trobaria davant un incompliment de principis i normes generalment acceptats, específicament per omissió d'informació.

L'adopció inicial d'un principi o norma comptable per recollir fets o transaccions que esdevenen per primera vegada o que prèviament no eren significatius, o l'adopció de, o modificació de, un principi o norma comptable aplicat per a transaccions o fets que són clarament diferents en substitució d'altres esdevinguts prèviament, és un canvi en circumstàncies que no té cap incidència sobre la uniformitat, encara que si són significatius s'han de comentar adequadament.

6. Canvis que no ocasionen excepció en l'informe d'auditoria i que impedeixen fer referència a l'aplicació del Principi d'Uniformitat

1. Si l'entitat mantenia en exercicis anteriors registre comptables inadequats o que no seguien o aplicaven els principis i normes comptables generalment acceptats:
 - En l'exercici anterior l'auditor de comptes haurà denegat la seva opinió (si té una limitació a l'abast del seu treball molt significativa al no disposar l'entitat de registres comptables adequats) o haurà emès una opinió desfavorable (per incompliment de principis i normes generalment acceptades).
 - En l'exercici actual explicarà la situació anterior en un paràgraf intermedi d'èmfasi i no farà referència sobre la uniformitat d'aplicació de principis i normes comptables de l'exercici actual en relació a la de l'exercici anterior, per impossibilitat de fer-ho.

2. Convé recordar, tal i com estableix el paràgraf 3.9.3. de les Normes Tècniques sobre Informes (veure Apèndix Normatiu) que en el primer exercici social d'una entitat no escau parlar d'uniformitat en l'aplicació de principis en el paràgraf d'opinió de l'auditor. Idèntica situació i tractament hi ha en relació amb el primer consolidat d'un grup que ja existia prèviament.

APÈNDIX NORMATIU

Les referències més destacades relacionades amb el tema que estem tractant, tant legals com professionals, són les següents:

Codi de Comerç (Reformat per la Llei 19/1989, de 25 de juliol)

Article 34.

1. Al tancament de l'exercici, l'empresari haurà de formular els comptes anuals de la seva empresa, que comprendran el balanç, el compte de pèrdues i guanys i la memòria. Aquests documents formen una unitat.
2. Els comptes anuals s'han de redactar amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, de conformitat amb les disposicions legals.
3. Quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel, es subministraran les informacions complementàries necessàries per aconseguir aquest resultat.
4. En casos excepcionals, si l'aplicació d'una disposició legal en matèria de comptabilitat fos incompatible amb la imatge fidel que han de proporcionar els comptes anuals, aquesta disposició no serà aplicable. En aquests casos, en la memòria s'haurà d'assenyalar aquesta falta d'aplicació, motivar-se suficientment i explicar la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.

Article 35.

4. En cada una de les partides del balanç i del compte de pèrdues i guanys i en el quadre de finançament hauran de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior. Quan aquestes xifres no siguin comparables, s'haurà d'adaptar l'import de l'exercici precedent. En qualsevol cas, la impossibilitat de comparació i l'eventual adaptació dels imports, s'hauran d'indicar en la memòria i seran degudament comentades.

Article 36.

L'estructura del balanç i del compte de pèrdues i guanys no es podran modificar d'un exercici a l'altre. Tanmateix, en casos excepcionals, es podrà no aplicar aquesta norma, fent-ho constar en la memòria amb la deguda justificació.

APÈNDIX NORMATIU

Article 38.

1. La valoració dels elements integrants de les diferents partides que figuren en els comptes anuals s'haurà de realitzar conforme als principis de comptabilitat generalment acceptats. En particular, s'observaran les següents regles:
....
b) No es variaran els criteris de valoració d'un exercici a l'altre.
2. En casos excepcionals s'admetrà la no aplicació d'aquests principis. En aquests casos, en la memòria s'haurà d'assenyalar aquesta falta d'aplicació, motivar-se suficientment i explicar la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.

Article 46.

6è. Els elements de l'actiu i del passiu compresos en la consolidació han de ser valorats seguint mètodes uniformes...

Pla General de Comptabilitat (Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre)

Primera Part de Principis Comptables

1. L'aplicació dels principis comptables inclosos en els apartats següents haurà de portar a que els comptes anuals, formulats amb claredat, expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

Quan l'aplicació dels principis comptables establerts en aquesta norma no sigui suficient perquè els comptes anuals expressin la imatge fidel esmentada, s'hauran de subministrar en la memòria les explicacions necessàries sobre els principis comptables aplicats.

En aquells casos excepcionals en els quals l'aplicació d'un principi comptable o de qualsevol altra norma comptable sigui incompatible amb la imatge fidel que han de mostrar els comptes anuals, es considerarà improcedent l'esmentada aplicació. Tot això s'esmentarà en la memòria, explicant el seu motiu i indicant la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.

APÈNDIX NORMATIU

2. La comptabilitat de l'empresa es desenvoluparà aplicant obligatòriament els principis comptables que s'indiquen a continuació: ...

Principi d'uniformitat. Adoptat un criteri en l'aplicació dels principis comptables dins de les alternatives que, si escau, aquests permetin, s'haurà de mantenir en el temps i aplicar-se a tots els elements patrimonials que tinguin les mateixes característiques mentre no s'alterin els supòsits que van motivar l'elecció d'aquest criteri.

Si s'alteren aquests supòsits podrà modificar-se el criteri adoptat en el seu dia; però en aquest cas, aquestes circumstàncies es faran constar en la memòria, indicant la incidència quantitativa i qualitativa de la variació sobre els comptes anuals.

Quarta Part de Comptes Anuals

5a. Balanç

- a) En cada partida hauran de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior. A aquests efectes, quan unes i altres no siguin comparables, bé per haver-se produït una modificació en l'estructura del balanç o bé per realitzar-se un canvi d'imputació, s'haurà de procedir a adaptar els imports de l'exercici precedent, a efectes de la seva presentació en l'exercici corrent.
- b) No es podran modificar els criteris de comptabilització d'un exercici a un altre, excepte casos excepcionals que s'indican i justificaran en la memòria.

Memòria

2. Bases de presentació dels comptes anuals

- a) Imatge fidel
- Raons excepcionals per les quals, per mostrar la imatge fidel, no s'han aplicat disposicions legals en matèria comptable i influència d'aquest procediment sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.
- b) Principis comptables
- Raons excepcionals que justifiquen la falta d'aplicació d'un principi comptable obligatori, indicant la incidència en el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.
 - Altres principis comptables no obligatoris aplicats.

APÈNDIX NORMATIU

- c) Comparació de la informació
- Raons excepcionals que justifiquen la modificació de l'estructura del balanç i del compte de pèrdues i guanys de l'exercici anterior.
 - Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals de l'exercici amb els del precedent.
 - Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, la impossibilitat de realitzar aquesta adaptació.

Cinquena Part de Normes de Valoració

21a. Canvis en criteris comptables i estimacions

Per aplicació del principi d'uniformitat es podran modificar els criteris de comptabilització d'un exercici a un altre, excepte casos excepcionals que s'indicaran i justificaran en la memòria i sempre dins dels criteris autoritzats per aquest text. En aquests supòsits, es considerarà que el canvi es produeix a l'inici de l'exercici i s'inclourà com a resultats extraordinaris en el compte de pèrdues i guanys l'efecte acumulat de les variacions d'actius i passius, calculades en aquesta data, que siguin conseqüència del canvi de criteri.

Els canvis en aquelles partides que requereixen per a la seva valoració realitzar estimacions i que són conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, d'una major experiència o del coneixement de nous fets, no s'han de considerar als efectes assenyalats en el paràgraf anterior com a canvis de criteri comptable.

Normes per a formulació dels comptes anuals consolidats (Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre)

Contingut de la memòria consolidada

3. Bases de presentació dels comptes anuals consolidats
- c) Comparació de la informació
- ... En l'exercici en què es produeixi un canvi en el perímetre de la consolidació o en el conjunt consolidable s'informarà sobre aquesta circumstància, esmentant el nom i domicili de les Societats que hagin produït aquests canvis i indicant globalment l'efecte que aquesta variació ha produït sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats del grup consolidat en l'exercici corrent respecte al precedent.

APÈNDIX NORMATIU

Principis i Normes de Comptabilitat a Espanya (Document núm. 1 de l'Associació Espanyola de Comptabilitat i Administració d'Empreses)

1.5 Principis Comptables

1.5.2. Principi d'uniformitat

Una vegada adoptat un criteri en l'aplicació d'aquests principis, s'ha de mantenir uniformement en el temps i en l'espai sempre i quan no s'alterin els supòsits que han motivat l'elecció de l'esmentat criteri. Si procedeix l'alteració justificada dels criteris utilitzats, s'ha d'esmentar aquest extrem en la memòria, indicant els motius, així com la seva incidència quantitativa i, si escau, qualitativa en els Estats Comptables periòdics.

Normes Tècniques sobre Informes (Resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de 19 de gener de 1991. BOICAC núm. 4)

Paràgraf 3.1.2

En la preparació del seu informe l'auditor ha de tenir present i complir les següents normes:

Segona: L'informe expressarà si els principis i normes comptables generalment acceptats mantenen uniformitat amb els aplicats en l'exercici anterior.

Paràgraf 3.2.5. Paràgraf d'opinió

L'auditor manifestarà en aquest paràgraf de forma clara i precisa la seva opinió sobre els següents extrems:

- b) Si els esmentats principis i normes comptables generalment acceptats han estat aplicats uniformement.

Paràgraf 3.6.2. Opinió favorable

En una opinió favorable, l'auditor manifesta de forma clara i precisa que els comptes anuals, expressen en tots els aspectes significatius, la imatge fidel del patrimoni i de la situació financera, dels resultats de les operacions i dels recursos obtinguts i aplicats i contenen la informació necessària i suficient per a la seva interpretació i comprensió adequada, de conformitat amb principis i normes comptables generalment acceptats que mantenen uniformitat amb els aplicats en l'exercici anterior.

APÈNDIX NORMATIU

Paràgraf 3.6.4. ... Opinió amb excepcions

... A l'emetre un informe amb excepcions, l'auditor haurà d'utilitzar en el paràgraf d'"opinió" l'expressió "excepte per" per presentar aquestes i es farà referència a un altre paràgraf "intermedi" entre el d'abast i el d'opinió en el qual es descriuran clarament la naturalesa i les raons de l'excepció i, quan aquesta sigui quantificable, el seu efecte en els comptes anuals. Aquest paràgraf intermedi no serà necessari en el cas d'excepció per falta d'uniformitat en l'aplicació de principis i normes comptables, n'hi haurà prou amb expressar la conformitat o no de l'auditor amb el canvi esdevingut i fer referència a una nota explicativa en la Memòria.

Paràgraf 3.7.5. ... Error o incompliment de principis i normes comptables generalment acceptats

Els comptes anuals han d'expressar la imatge fidel, d'acord amb principis i normes comptables generalment acceptats. Durant el seu treball, l'auditor pot identificar una o varies de les circumstàncies següents que suposen un incompliment dels esmentats principis i normes comptables generalment acceptats:

- c) Els comptes anuals no contenen tota la informació necessària i suficient per a la seva interpretació i comprensió adequada. Aquesta circumstància comprèn, tant defectes en els desglossaments requerits en la Memòria, com la presentació inadequada dels comptes pel que fa al seu format o classificació.

Paràgraf 3.7.7. ... Error o incompliment de principis i normes comptables generalment acceptats

En el paràgraf d'opinió es farà referència al paràgraf intermedi mitjançant les fórmules "excepte per" (opinió amb excepcions) o "no expressen" (opinió desfavorable), com segueix:

- b) Quan l'opinió sigui desfavorable, no es donarà cap opinió sobre la uniformitat en l'aplicació dels principis i normes comptables, però tots els assumptes que han provocat aquesta opinió i els seus efectes en els comptes anuals han de ser expressats en paràgrafs intermedis, i el paràgraf d'opinió indiqués: "En la nostra opinió, donada la importància de l'efecte de les excepcions anteriors, els comptes anuals adjunts no expressen...".

APÈNDIX NORMATIU

Canvis en els principis i normes comptables aplicats

Paràgraf 3.7.13

L'objectiu de la uniformitat és assegurar que els comptes de diferents exercicis no han estat afectats, de manera important, per canvis en l'aplicació de principis i normes comptables.

Paràgraf 3.7.14

Durant el seu treball, l'auditor ha de determinar si els principis i normes comptables emprats per preparar els comptes anuals de l'entitat han estat aplicats de manera uniforme amb els utilitzats en la preparació dels comptes anuals de l'exercici anterior, esmentant en el paràgraf d'opinió, en cas de que hi hagi aquesta uniformitat, "... de conformitat amb principis i normes comptables generalment acceptats que mantenen uniformitat amb els aplicats en l'exercici anterior". Quan l'informe de l'auditor faci referència als comptes anuals de dos o més exercicis, la uniformitat en l'aplicació dels principis i normes comptables s'entendrà referida als exercicis presentats i l'auditor haurà d'esmentar en el paràgraf d'opinió, en cas de hi hagi aquesta uniformitat, "... de conformitat amb principis i normes comptables generalment acceptats aplicats uniformement".

Paràgraf 3.7.15

Quan s'hagués produït un canvi justificatiu en els principis i normes comptables o en el mètode de la seva aplicació que afectés de manera significativa la comparació dels comptes anuals, l'auditor haurà d'esmentar expressament en el paràgraf d'opinió del seu informe que hi ha una excepció a l'aplicació uniforme de principis i normes comptables. Normalment no serà necessari incloure un paràgraf intermedi en el seu informe, essent suficient la referència a una nota explicativa de la Memòria que detalli el canvi i quantifiqui el seu efecte.

Paràgraf 3.7.16

Com l'efecte d'aquests canvis s'inclou en els resultats de l'exercici en què es produeixen, el paràgraf d'opinió en l'informe de l'auditor de comptes es redactarà: "... de conformitat amb principis i normes comptables generalment acceptats que, excepte pel canvi amb el qual estem d'acord de (breu descripció del canvi), segons es descriu en la Nota X de la Memòria, mantenen uniformitat amb els aplicats en l'exercici anterior".

APÈNDIX NORMATIU

Paràgraf 3.7.17

No obstant això indicat en el paràgraf 3.7.15, si l'auditor concloués que el nou principi comptable adoptat no és de general acceptació o no està justificat, l'auditor es trobaria davant un cas d'incompliment de principis i normes comptables generalment acceptats, i inclouria l'excepció corresponent en el seu informe.

Models normalitzats d'informes d'auditoria independent de comptes anuals

Paràgraf 3.9.3

En la redacció de l'informe s'hauran de tenir, així mateix presents les següents normes aplicables als diferents models que es presenten en els apartats següents:

Informe sobre els Comptes Anuals d'un Exercici

L'auditor verificarà que les xifres comparatives de l'any anterior coincideixen amb els comptes anuals de l'esmentat any.

Quan les xifres comparatives no coincideixin amb les dels comptes anuals de l'exercici corresponent, perquè aquestes s'hagin modificat a l'empara d'allò establert en l'article 35.4 del Codi de Comerç, l'auditor comprovarà que aquesta circumstància ha estat inclosa en la Memòria, posant-se de manifest les modificacions produïdes i les raons que les motiven.

En aquells casos en els quals consideri que les modificacions produïdes no afavoreixen la comparació entre les xifres i el seu efecte sigui molt significatiu, haurà d'esmentar-ho en un paràgraf d'èmfasi del seu informe.

En el cas de que la informació abans assenyalada no s'inclogui en la Memòria, l'auditor haurà d'incloure en el seu informe un paràgraf d'excepció per manca d'informació.

Primer any d'auditoria o primer exercici social d'una entitat

L'auditor té obligació de pronunciar-se i de manifestar explícitament en el seu informe que els principis comptables aplicats per l'entitat en la preparació dels comptes anuals de l'exercici sobre el qual emet el seu informe mantenen uniformitat amb els emprats per aquesta mateixa entitat en la preparació dels comptes anuals de l'exercici anterior. Aquesta obligació és vàlida tant si els comptes anuals de l'exercici anterior van ser auditats per ell mateix o per un altre auditor, com si aquells no van ser objecte d'auditoria.

APÈNDIX NORMATIU

En aquells casos en els quals l'auditor no pogués pronunciar-se sobre la uniformitat d'aplicació de principis comptables, haurà de tractar aquesta circumstància en el seu informe com a una limitació a l'abast de la seva auditoria.

No escau parlar d'uniformitat en el primer exercici social d'una entitat, per la qual cosa, en aquest cas concret, s'haurà d'eliminar la referència a la uniformitat en l'aplicació de principis en el paràgraf d'opinió de l'auditor.