

TEMA 9. EL INFORME DE AUDITORÍA

9.1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

El informe de auditoría de las cuentas anuales es un **documento mercantil** en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor y su opinión profesional sobre las mismas, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas, disposiciones que se dicten en su desarrollo y Normas Técnicas. Es un documento cuyo contenido, extensión y modelo se encuentra regulado actualmente por la NTA-2010 emitida por el ICAC y a partir del 1 de enero de 2014 por las Normas Internacionales de Auditoría NIA-700, NIA-705 y NIA-706, emitidas por la IFAC.

Dicho informe contendrá, al menos, los siguientes datos:

a) **Identificación de la entidad auditada**, las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, el marco normativo de información financiera que se ha aplicado en la preparación de dichas cuentas, las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo de auditoría, y en su caso, las personas a quienes vaya destinado el informe; así mismo una referencia a que estas cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.

b) Una descripción general del **alcance de la auditoría realizada**, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto

c) Una **opinión técnica**, que recogerá de forma clara y precisa la opinión del auditor en cuanto a si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, 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.

La mayoría de los países han optado por utilizar un formato de informe corto, claro, breve y conciso. Normalmente es un documento cuyo contenido ocupa la extensión de un folio; informes más largos implicarían hechos relevantes detectados por el auditor a tener en cuenta y, habitualmente, una opinión menos favorable de éste.

A título orientativo, un modelo de informe de auditoría sería:

<p>NOMBRE DEL DESPACHO O FIRMA DE AUDITORÍA</p> <p>Título del informe</p>	<p>Datos del despacho: dirección, teléfonos, fax, etc.</p>
<p>A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	
<p>Fecha.</p>	<p>Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas. Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe</p>

El informe de auditoría debe ser emitido únicamente por los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría responsables del trabajo y de conformidad con el contrato o la carta de encargo suscrita entre las partes. Por tanto, debe estar firmado solamente por éstos.

Una auditoría finaliza cuando el auditor emite el informe. La **no emisión del informe** de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo puede producirse por la existencia de causas justas y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Existencia de amenazas que puedan comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor.
- b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

El informe de auditoría hace referencia a las cuentas anuales revisadas por el auditor a un período de tiempo determinado. Sin la existencia de éstas el informe pierde transparencia y comprensión. Es por ello que en ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales puede ser publicado **parcialmente o en extracto**, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas. Además, el informe de auditoría de cuentas anuales deberá ir **acompañado** de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión.

9.2 ELEMENTOS DE UN INFORME: CONTENIDO DEL DOCUMENTO

9.2.1 Elementos básicos que siempre aparecen en un informe de auditoría

El informe de auditoría como documento regulado por un marco normativo en materia de auditoría debe contener siempre los elementos básicos que se detallan a continuación:

1. **Título o identificación del informe:** "Informe de Auditoría de Cuentas"

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 de Auditoría de Cuentas y en su Reglamento de desarrollo. A título orientativo:

<p><u>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES</u> A los Accionistas de XXXXX, S.A.</p>	<p><u>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS</u> A los Accionistas de XXXXX, S.A.</p>
--	---

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.

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

El informe de auditoría debe 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. A título orientativo:

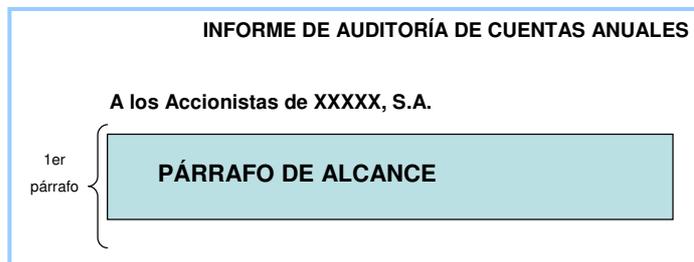
INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES A los Accionistas de XXXXX, S.A.	INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS A los Accionistas de XXXXX, S.A.
---	--

3. Identificación de la entidad auditada:

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

4. Párrafo de alcance de la auditoría.

Este párrafo, será siempre el primero de los párrafos que contenga el informe de auditoría.



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

c) Mención general a la **responsabilidad del auditor** de expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto.

d) Una indicación de los **procedimientos** previstos en las Normas de Auditoría que no hubieran podido aplicarse como consecuencia de limitaciones al alcance del examen

del auditor. Cuando se diera esta circunstancia, es preciso que se incluya la expresión “**excepto por**” en el párrafo. Si el auditor no incluye limitaciones en este párrafo, se entenderá que ha llevado a cabo los procedimientos de auditoría que ha considerado adecuados para obtener la evidencia suficiente y necesaria.

A título orientativo, el contenido de este párrafo sería:

a) Sin limitaciones

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.

b) Con limitaciones

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.

5. **Párrafo de opinión.**

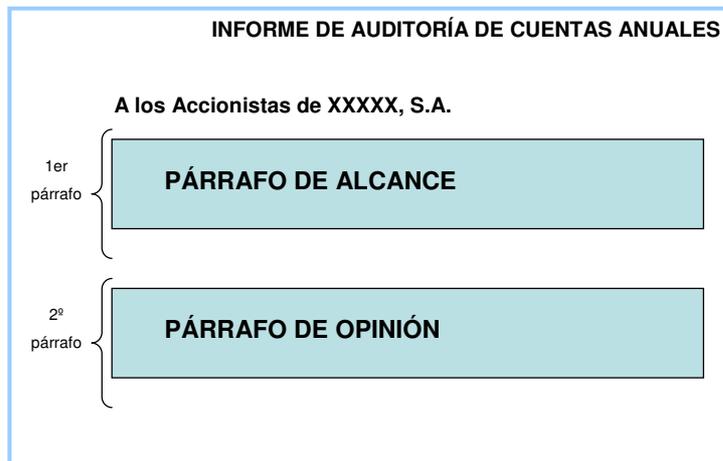
El auditor manifiesta en este párrafo de forma clara y precisa su opinión sobre si las cuentas anuales consideradas en su conjunto expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio, así como de los resultados de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de 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.

La **opinión** emitida en el informe de auditoría debe considerarse siempre como un **dictamen técnico** realizado por un profesional experto sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, que se deduce de una adecuada planificación y ejecución de los procedimientos. Es una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar (opinión global sobre los estados financieros considerados como una unidad de información) 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.

A título orientativo:

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 párrafo de opinión será el segundo de los párrafos del informe en los casos en los que la auditoría haya finalizado sin ninguna circunstancia u hecho importante que mencionar al alcance del trabajo o a la opinión del auditor.



Si se diera el caso, el auditor debe mencionar en este párrafo de opinión la naturaleza de cualquier excepción o salvedad significativa detectada (no corregida) sobre las cuentas anuales. Cuando exista esta circunstancia, es preciso que se incluya la expresión “**excepto por**” en el párrafo. Cuando la salvedad o salvedades fueran muy significativas, el auditor deberá modificar su opinión, es decir, **denegar su opinión** o expresar una **opinión desfavorable** (Véase apartado 9.3 de este tema-9)

6. Párrafo sobre el Informe de gestión:

El auditor manifiesta en este párrafo cuál es el alcance y responsabilidad de su trabajo como auditor cuando una empresa tiene la obligación de presentar el informe de gestión junto con las cuentas anuales. En este párrafo, el auditor dice si la información contable que contiene el citado Informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio. A título orientativo:

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.

Si Informe de gestión no concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio se incorporaría tal hecho en el mismo párrafo. A título orientativo:

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, excepto en lo referente a (descripción de la información contenida en el informe de gestión que no concuerda con la de las cuentas anuales)... 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.

7. Nombre del auditor o sociedad de auditoría, dirección y datos de registro en el ROAC 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 (ROAC).

8. Firma del auditor

El informe debe 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. A título orientativo:



9. Fecha de emisión 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.

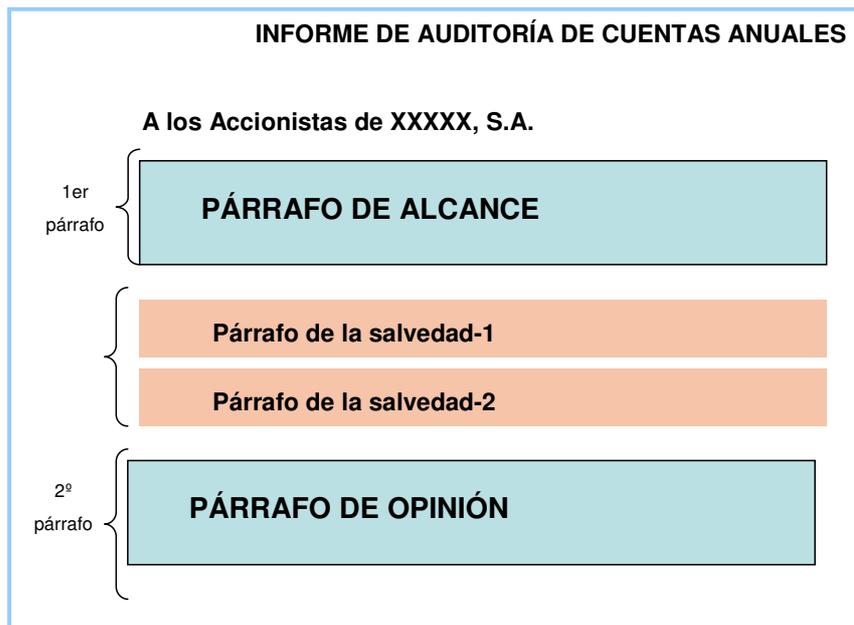
9.2.1 Otros elementos que pueden aparecer en un informe de auditoría

En ocasiones, por circunstancias detectadas por los auditores en el desarrollo de su trabajo, el informe de auditoría incorpora otros párrafos adicionales a los que habitualmente suele tener. Estos párrafos pueden ser los siguientes:

1. Párrafo de salvedades

Puede ser uno o varios los párrafos de salvedades que pueden aparecer en un informe de auditoría. El auditor debe incluirlos siempre **entre el de alcance y el de opinión**. Normalmente aparecen cuando debe emitirse una opinión con salvedades, desfavorable o denegada (véase apartado 9.3) y se utilizan para explicar tanto la naturaleza del hecho o circunstancia significativa detectada (no corregida) como su efecto en las cuentas anuales cuando éste sea cuantificable (si su efecto no fuese susceptible de ser estimado razonablemente).

Se les conoce con el nombre de párrafos intermedios por su ubicación en el informe de auditoría. Habrá tantos párrafos de salvedades como hechos o circunstancias significativas no corregidas o subsanadas haya detectado el auditor; cada párrafo se utiliza para hacer referencia a uno de estos hechos.



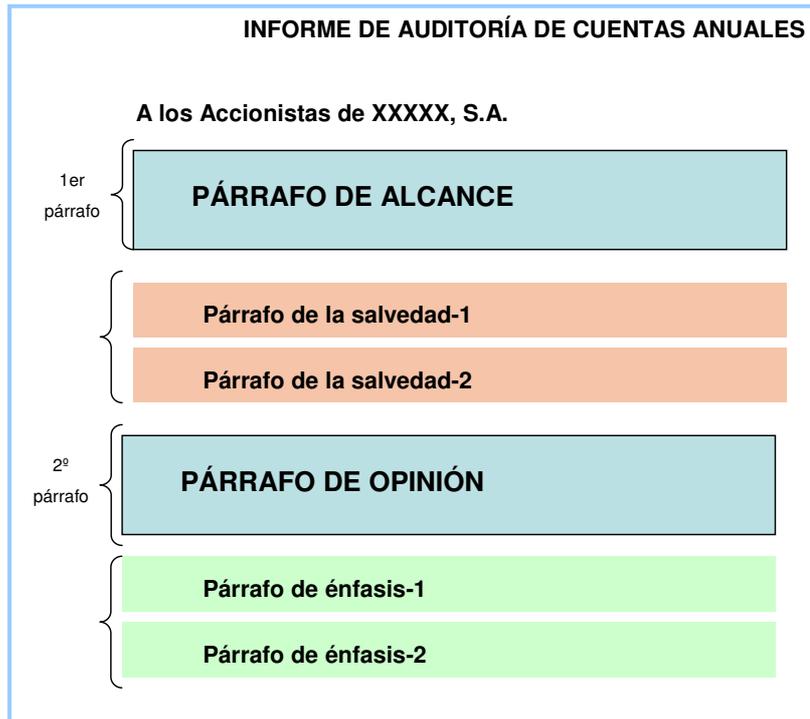
A título orientativo se muestra un párrafo de salvedades (ejemplo ilustrativo):

2. El epígrafe activos por impuestos diferidos del activo no corriente del balance al 31 de diciembre de 2011, y que asciende a 2.763.815 euros, corresponde a impuestos diferidos activados en ejercicios anteriores por importe de 1.765.048 euros y a impuestos diferidos activados en el ejercicio 2011 por importe de 998.767 euros. De acuerdo con la legislación vigente en materia contable, no se cumplen los requisitos necesarios para el reconocimiento de los mencionados impuestos diferidos de activo al 31 de diciembre de 2011. En consecuencia, la Sociedad debería haber cancelado los impuestos diferidos de activo al 31 de diciembre de 2011, con cargo al epígrafe Impuesto sobre Beneficios de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2011 por importe de 2.737.939 euros y con cargo a patrimonio neto, en el epígrafe ajustes por cambios de valor, por importe de 25.876 euros.

2. Párrafo de “énfasis”

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 para destacar un hecho reflejado adecuadamente en las cuentas anuales, y respecto del cual la memoria contiene la información necesaria y suficiente de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. El auditor desea incorporarlo en el informe de auditoría porque lo considera relevante para el lector pero su inclusión no afecta a la opinión del auditor.

Toda la información que se quiera incluir en el informe de auditoría y que no afecte al tipo de opinión emitida por el auditor deberá incorporarse como párrafos posteriores al del párrafo de opinión. Por ello, el párrafo de énfasis figurará inmediatamente **a continuación del** párrafo de opinión.



Para evitar confusiones, el párrafo de énfasis hace referencia, además de a una clara referencia a la cuestión que se enfatiza, a que la opinión del auditor no contiene salvedades por este hecho. Por ejemplo:

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)..

Algunas circunstancias que pueden recogerse en este tipo de párrafos son: transacciones importantes con entidades o personas vinculadas a ella, operaciones importantes que no sean usuales; hechos posteriores con efectos importantes que no modifiquen las cuentas anuales; referencia a que los resultados extraordinarios recogen gastos o ingresos significativos correspondientes a ejercicios anteriores, etc.

En ocasiones, el párrafo de énfasis puede incluir información requerida por las mismas Normas de Auditoría; es el caso de las incertidumbres significativas relativas a problemas de empresa en funcionamiento (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). Si el auditor, al ejecutar su trabajo concluye que existen este tipo de incertidumbres que pueda afectar a las cuentas anuales de manera significativa, aún cuando se encuentran reflejadas en las cuentas anuales (Memoria) de acuerdo con lo exigido por el marco normativo de información financiera, debe incluirlas

en el informe de auditoría en un párrafo de énfasis. A título orientativo, una incertidumbre podría recogerse de la siguiente manera:

Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención sobre lo indicado en la Nota 2.e de la memoria adjunta, en la que se indica que la Sociedad mantiene un fondo de maniobra negativo al 31 de diciembre de 2011 por importe de 5.443.857 euros y que durante los dos últimos ejercicios ha generado pérdidas de explotación significativas. Debido a esta situación, al 31 de diciembre de 2011, y según se indica en la Nota 2.e de la memoria adjunta, la Sociedad mantiene atrasos con su personal, ha procedido a realizar diversos aplazamientos con las Administraciones Públicas, está dilatando los plazos de pago a sus proveedores y tiene diversas pólizas de crédito vencidas durante el primer trimestre del ejercicio 2012 y que, a la fecha actual, se encuentran en fase de renegociación con las entidades financieras y, por lo tanto, pendientes de liquidación a las mismas. Todas estas circunstancias, suponen la existencia de una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la Sociedad para continuar con sus operaciones y, en consecuencia, sobre la capacidad de liquidar sus activos y pasivos en el curso normal de sus negocios, aspectos que no podemos evaluar de manera objetiva a la fecha actual.

No obstante, en el supuesto de que exista una incertidumbre significativa en relación con la aplicación del principio de continuidad de las operaciones y dicha información 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 debe considerarlo como un incumplimiento de principios y criterios contables, a efectos de la emisión de su informe. Es decir, debe incorporar una salvedad en el informe y un párrafo intermedio de salvedades (ya no sería un párrafo de énfasis)

A título ilustrativo:

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

A los Accionistas de XXXXX, S.A.

PÁRRAFO DE ALCANCE

... los Administradores han formulado las cuentas anuales de la Sociedad correspondientes al ejercicio 2011 conforme al principio de empresa en funcionamiento, por considerar que, según se indica con más detalle en las Notas 2.e y 13.4 de la memoria adjunta, los procesos de refinanciación bancaria y ampliación de capital en los que la Sociedad se halla inmersa a la fecha actual finalizarán con éxito y, asimismo, que se cumplirán los planes de negocio para los próximos ejercicios elaborados por la Dirección de la Sociedad. Según documentación aportada por la Dirección de la Sociedad, a la fecha actual, la refinanciación bancaria mencionada se encuentra avanzada y ya se han cerrado preacuerdos con algunas de las principales entidades financieras y, adicionalmente, existe el compromiso por parte de tres de los actuales accionistas de referencia de la Sociedad de aportar un mínimo de 1.500.000 euros en la futura ampliación de capital. Por otra parte, y con el fin de dotar a la Sociedad del capital circulante necesario para el desarrollo de sus operaciones a corto plazo, los accionistas han otorgado préstamos a la misma desde el mes de diciembre de 2011, y hasta la fecha actual, por un importe total de 1.985.000 euros (de los que, 750.000 euros, ya se encuentran registrados como deuda con los mismos en las cuentas anuales al 31 de diciembre de 2011).

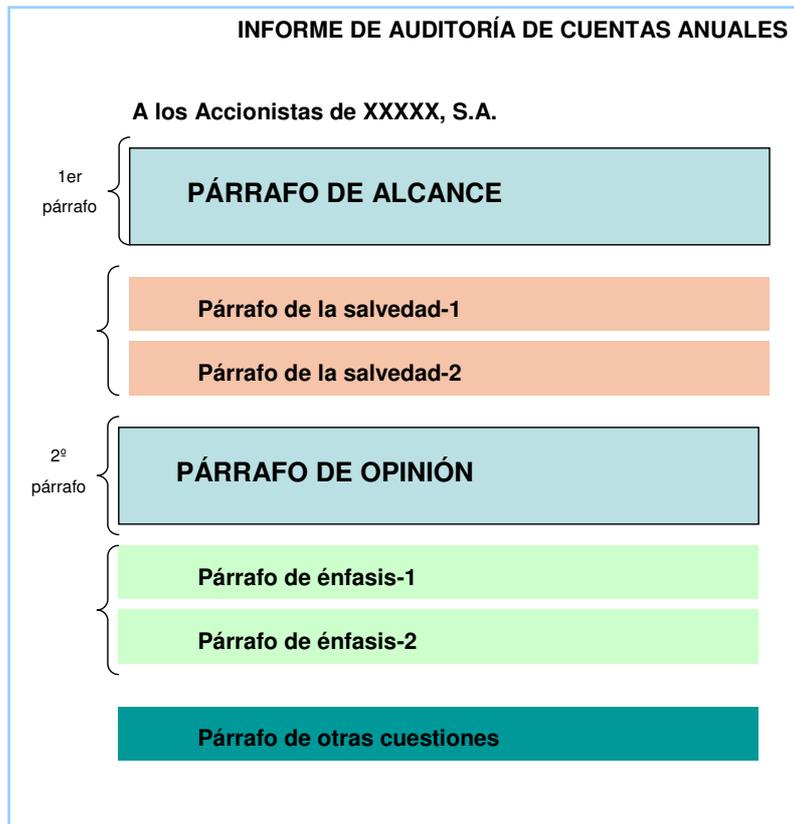
PÁRRAFO DE OPINIÓN

Párrafo de salvedades

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 (Véase epígrafe 9.3).

3. Párrafo sobre “otras cuestiones”

En otras ocasiones el auditor puede considerar necesario comentar algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, es relevante para el entendimiento de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o del propio informe. Si este el caso, el auditor puede utilizar un párrafo adicional en el informe, que lo colocaría después del último párrafo de énfasis y, por tanto, siempre debajo del párrafo de opinión.



A título orientativo, el párrafo podría decir:

- a) Supuesto que el auditor decide hacer una mención “al auditor anterior”.

Con fecha xx de 20x1 otros auditores emitieron su informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20x0 en el que expresaron una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta a favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, por incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance...).

Referencia: Guía CNYP-7 del REA

b) Supuesto que el auditor quiere mencionar que la empresa forma parte de un grupo y el nombre del auditor

De acuerdo con la legislación mercantil, los Administradores de la sociedad han formulado, de forma separada, cuentas anuales consolidadas del Grupo de Sociedades del que XXX es sociedad dominante, para el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20X1, siguiendo las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea. Con esta misma fecha emitimos nuestro informe de auditoría sobre dichas cuentas anuales consolidadas, en el que expresamos una opinión con salvedades.

En determinados supuestos las Normas de Auditoría requieren la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones. En concreto podemos citar la NTA sobre información comparativa que regula los criterios de actuación del auditor en relación con la información y cifras comparativas.

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 fin de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual). 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. Si es así, el auditor está obligado a incorporar un párrafo de otras cuestiones mencionando por ejemplo que las cifras comparativas incluidas no han sido auditadas puesto que las cuentas anuales del ejercicio anterior no ha sido auditado.

Siguiendo este supuesto, el párrafo a incluir sería por ejemplo:

Las cifras comparativas del año 20X0 no han sido auditadas

Para terminar el epígrafe podemos presentar, de forma resumida, los elementos que forman parte del contenido de un informe según sean las circunstancias existentes.

ELEMENTOS DE UN INFORME DE AUDITORÍA	
ELEMENTOS BÁSICOS	OTROS ELEMENTOS
i. TÍTULO O IDENTIFICACIÓN DEL INFORME	
ii. IDENTIFICACIÓN DE LOS DESTINATARIOS Y PERSONAS QUE EFECTÚAN EL ENCARGO	
iii. IDENTIFICACIÓN DE LA ENTIDAD AUDITADA	
iv. PÁRRAFO DE ALCANCE DE LA AUDITORÍA.	
v. PÁRRAFO DE OPINIÓN	PÁRRAFOS INTERMEDIOS DE SALVEDADEDES
	PÁRRAFO DE ÉNFASIS
	PÁRRAFO SOBRE "OTRAS CUESTIONES"
vi. PÁRRAFO SOBRE EL INFORME DE GESTIÓN	
vii. NOMBRE, DIRECCIÓN Y DATOS REGISTRALES DEL AUDITOR	
viii. FIRMA DEL AUDITOR	
ix. FECHA DE EMISIÓN DEL INFORME	

Referencia: Elaboración propia.

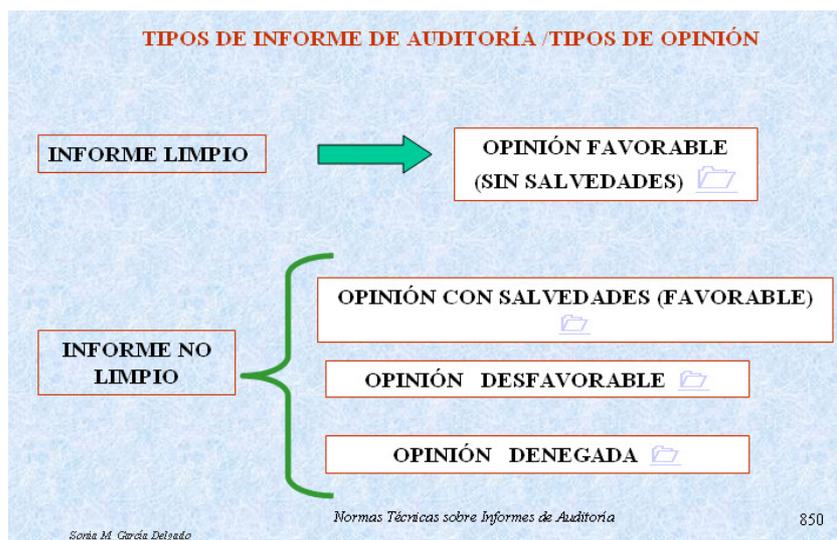
9.3 LA OPINIÓN DEL AUDITOR.

El auditor de cuentas siempre debe emitir su opinión en el informe de auditoría, y por tanto siempre debe existir el párrafo de opinión. En caso contrario no sería un trabajo de auditoría de cuentas. Según las circunstancias existentes (salvedades) el informe de auditoría puede contener uno de los siguientes tipos de opinión:

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

El tipo de opinión que contenga el informe de auditoría es independiente a la existencia o no del párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones. El contenido de estos párrafos no afecta a la opinión que emita el auditor.

El tipo de opinión afecta al tipo de informe que se emite:



a) **Opinión favorable** 😊

En una opinión favorable, el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, 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, la imagen fiel de:

- ✓ el patrimonio,
- ✓ la situación financiera,
- ✓ los resultados de las operaciones y, en su caso,
- ✓ los flujos de efectivo,

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.

El contenido del párrafo de opinión con este tipo de opinión es:

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.

Un informe de auditoría con opinión favorable es un informe limpio cuyo modelo es (NTA sobre informes, ICAC, 2010):

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

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

1er
Párrafo de alcance

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

2º
Párrafo opinión

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.

3er
Párrafo del inf. de gestión

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.

b) Opinión con salvedades



Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias circunstancias significativas, en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Excepto por estos hechos o situaciones el auditor expresa una opinión favorable. Habitualmente muchos usuarios suelen equivocarse entre una opinión favorable y una opinión con salvedades ya que ésta última es favorable pero con salvedades, de ahí que se denomine “opinión con salvedades”.

La existencia de las salvedades lleva consigo la inclusión en el informe tanto de la expresión “excepto por” como de párrafos intermedios de salvedades (párrafos situados entre el de alcance y el de opinión en el que se describen la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales).

Las circunstancias significativas que pueden dar lugar a una opinión con salvedades son las siguientes (más información en el epígrafe 9.4):

- **Limitación al alcance del trabajo realizado.** El auditor no ha podido aplicar todos los procedimientos de auditoría que ha considerado necesarios. En este caso, a parte de la mención de dicho hecho en el párrafo de alcance y de su explicación en el párrafo de salvedades, se debe emitir la siguiente opinión con salvedad:

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(los) párrafo(s) anterior(es))..., 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 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.

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

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.

Aquellos casos en los que este tipo de circunstancias (limitaciones al alcance o incumplimientos de los principio y criterios contables) son muy significativas e impidan que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas, será necesario emitir una opinión diferente: “Opinión desfavorable” u “Opinión denegada”.

c) Opinión desfavorable



La opinión desfavorable supone que el auditor considera 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 deben 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.

La redacción del párrafo de opinión quedaría de la siguiente forma:

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.

Para que el auditor llegue a expresar una opinión de este tipo, es preciso que haya identificado incumplimientos de principios y criterios contables (incluyendo defectos de presentación o desglose de la información) que a su juicio afecten muy significativamente a las cuentas anuales. Cuando un auditor emite una opinión desfavorable, debe exponer todas las razones que le obligan a emitirla en uno o varios párrafos intermedios de salvedades, describiendo el efecto y los motivos por los que ha alcanzado este tipo de conclusión.

d) Opinión denegada



Quando 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. Esta forma de opinar no significa que el auditor no opina, el auditor manifiesta que no puede decir si las cuentas anuales, en todos sus aspectos significativos, presentan o no la imagen fiel de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Este tipo de opinión puede originarse por la existencia de **limitaciones al alcance** de la auditoría de importancia y magnitud muy significativas, que impidan al auditor formarse la opinión. Asimismo, en casos extremos, de **existencia de múltiples incertidumbres** cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, el auditor puede también considerar apropiada la denegación de su opinión.

Quando la denegación se debiera a las situaciones excepcionales de incertidumbre, el párrafo de opinión denegada se podrá redactar como sigue:

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.

Si además de las anteriores salvedades existiese alguna salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables, el auditor deberá dar las explicaciones oportunas sobre las mismas en párrafos intermedios.

Opinión parcial no permitida

El auditor de cuentas emite en el informe de auditoría sobre cuentas anuales una opinión global sobre los estados financieros considerados como una unidad de información y no una opinión individual sobre cada uno de los estados que forman las cuentas. Es decir, no se permite la expresión de una opinión parcial sobre alguno o varios 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, la NTA sobre informes, **excepcionalmente** en el caso del primer ejercicio auditado, si el auditor no puede conocer la razonabilidad del saldo de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior, puede incluir en su informe 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 la opinión sobre los resultados del ejercicio y, cuando proceda, sobre los flujos de efectivo.

En este caso, según la NTA en el mismo informe se puede emitir una opinión distinta a la indicada para el resto de los estados 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. A título orientativo el párrafo de opinión quedaría de la siguiente manera

**Párrafo de
opinión con
opinión parcial**

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar la razonabilidad de las cantidades de existencias al inicio del ejercicio y del corte de operaciones al término del ejercicio anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de flujos de efectivo del ejercicio 20xx adjuntos expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

En nuestra opinión, el balance al 31 de diciembre de 20xx adjunto expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ a dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

9.4 CIRCUNSTANCIAS CON POSIBLE EFECTO EN LA OPINIÓN DEL AUDITOR

De acuerdo con la NTA sobre informes existen varias circunstancias significativas que afectan a las cuentas anuales tomadas en su conjunto y que originan que el auditor no pueda emitir una opinión favorable o un informe limpio. Estas circunstancias pueden ser por limitaciones al alcance o por incumplimientos de los principios y criterios contables.

a) **LIMITACIÓN AL ALCANCE**

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 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 que le es de aplicación.

Las limitaciones al alcance de la auditoría ***pueden originarse de::***

- ✓ la propia entidad auditada. Puede darse el caso, por ejemplo, de que la entidad auditada no permita el envío de cartas de solicitud de confirmación de saldos o presenciar un recuento físico de existencias cuando el auditor los considere procedimientos necesarios en esa auditoría.
- ✓ impuestas por las circunstancias. En ocasiones el auditor no puede aplicar alguna prueba por la situación del momento, por ejemplo, una destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría (un incendio, una inundación, un robo, etc.), no presenciar los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio, etc.

Una limitación al alcance puede originar una opinión con salvedades o denegarla. Para decidir al respecto, el auditor de cuentas tendrá en consideración tanto la naturaleza como la magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos, así como 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.

Al emitir una ***opinión con salvedades*** por limitaciones al alcance, el informe deberá contener las siguientes referencias:

a) en el *párrafo de alcance* se mencionará la expresión “excepto por”

"...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..."

b) en un *párrafo intermedio* se describirá la naturaleza del hecho y, cuando sea posible, su efecto.

1er Párrafo de alcance

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

Párrafo intermedio de salvedades

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.

c) 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..."

En caso de **denegar la opinión**, además de lo mencionado en los párrafos anteriores a) y b), 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".

b) INCUMPLIMIENTOS DE PRINCIPIOS Y CRITERIOS CONTABLES QUE RESULTAN DE APLICACIÓN

Otro tipo de circunstancias que pueden afectar al tipo de opinión del auditor son las denominadas salvedades por incumplimiento de los principios y criterios contables. Estas pueden deberse a diferentes motivos (NTA sobre informes, ICAC, 2010):

- a) Utilización de un marco normativo de información financiera distinto al que le corresponde a la entidad auditada o la utilización de principios y criterios contables contrarios a los establecidos en el mismo.
- b) Existencia de incorrecciones en la elaboración de las cuentas anuales.
- c) Omisión de información en las cuentas anuales necesaria para la interpretación y comprensión adecuada de las mismas. Puede deberse a defectos en los desgloses requeridos en la memoria o a una 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 debidamente reflejado en las cuentas anuales (corregidos en las cuentas anuales o adecuadamente desglosados en la memoria, según corresponda).

El tipo de opinión que debe emitirse en el informe ante este tipo de salvedades de auditoría dependerá de su efecto sobre las cuentas anuales. Si el efecto es significativo, el auditor debe expresar una opinión con salvedades; si es muy significativo impidiendo que las cuentas anuales presenten la imagen fiel de la entidad, se emite una opinión desfavorable. En párrafos intermedios de salvedades se detallará las razones que llevan al auditor a emitir tal opinión. A título orientativo se presentan los siguientes extractos de informes:

Opinión con salvedades

Párrafo intermedio de salvedades

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.

Párrafo de opinión

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

Opinión desfavorable

Párrafo intermedio de salvedades

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.

Párrafo de opinión

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