

BOICAC N° 85/2011 Consulta 1

Relativa a la posibilidad de utilizar en los informes de auditoría correspondientes al primer ejercicio en que resultan de aplicación las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, sobre: la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, un párrafo de otras cuestiones por parte de un auditor cuando en el informe de auditoría del ejercicio anterior se incluyeron salvedades por incertidumbres y por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, circunstancias que se mantienen en el ejercicio actual y que el auditor entiende que debe incluirlas en sendos párrafos de énfasis.

Respuesta

La consulta se refiere al siguiente caso:

- El informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio 2009 fue emitido con opinión con salvedades por dos incertidumbres: una, por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento; y otra, debida a "diversas contingencias de difícil cuantificación".
- En el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2010 persisten las mismas circunstancias que en el ejercicio anterior en relación con ambas incertidumbres, las cuales están adecuadamente presentadas en las cuentas anuales, con la debida información en la Memoria.
- El auditor de cuentas, que es el mismo que el del ejercicio anterior, entiende que ambas incertidumbres son merecedoras de sendos párrafos de énfasis, conforme a lo dispuesto en las vigentes normas técnicas de auditoría sobre informes y sobre información comparativa, publicadas por Resolución de 21 de diciembre de 2010.
- La cuestión concreta planteada se refiere a si, en este caso y conforme a lo expuesto anteriormente, en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales de 2010 se debe incluir un párrafo de otras cuestiones, con el objeto de informar de que la opinión sobre las cuentas del ejercicio anterior fue con salvedades debido a las mismas incertidumbres descritas en los párrafos de énfasis del informe actual.

En relación con la cuestión planteada, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Por sendas Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, se publicaron: la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, resultando de aplicación obligatoria lo dispuesto en dichas Normas Técnicas a los informes de auditoría de cuentas que se emitan a partir de 1 de enero de

2011. Asimismo, a partir de dicha fecha quedó derogado el tratamiento previsto en las Normas Técnicas de Auditoría hasta entonces vigentes en todos los aspectos modificados por las citadas Resoluciones de 21 de diciembre de 2010 y que resultase contradictorio con lo en ellas dispuesto, particularmente lo previsto respecto de la aplicación del principio de uniformidad, de empresa en funcionamiento, incertidumbres y modelos de informe de auditoría.

En la **parte introductoria de la Resolución** por la que se modifica la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes, se explican los cambios introducidos en relación, entre otros aspectos, con el tratamiento de las circunstancias constitutivas de incertidumbres, incluyendo las que pueden afectar al principio de empresa en funcionamiento, así como de la estructura del informe de auditoría y de la propia naturaleza del párrafo de énfasis. Así, por su claridad expositiva respecto a dichas circunstancias procede reproducir los siguientes apartados:

“

(...)

- Asimismo, en la medida en que el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley 12/2010, no contiene como mención expresa y necesaria que modifique la opinión incluida en el informe de auditoría las circunstancias que pudieran constituir incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para seguir operando, se modifica la Norma Técnica de Auditoría al objeto de suprimir la mención a las incertidumbres actualmente existente que afectaba a la opinión en todos los casos, y establecer la obligatoriedad de hacer mención en un párrafo de énfasis, sin que la opinión se vea afectada, por la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, siempre que dichas circunstancias se informen adecuadamente en las cuentas anuales conforme a lo exigido en el marco normativo de información financiera.

El carácter obligatorio de un párrafo de énfasis en estos casos supone también, en línea con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría citadas, una modificación respecto al tratamiento dado a este tipo de párrafo en la norma técnica, que siempre dejaba a juicio del auditor la procedencia de su utilización para resaltar determinados aspectos incluidos en las cuentas anuales.

Adicionalmente, en la modificación presentada se establece que, en los supuestos de que la información relativa a esta situación de incertidumbre sobre la continuidad de la entidad no se recoja adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales, el auditor deberá reflejar en el informe de auditoría esta circunstancia, en cuanto constitutiva de un incumplimiento de principios y normas contables de acuerdo con las normas técnicas de auditoría.

Por otra parte, el tratamiento de las incertidumbres significativas adecuadamente informadas en Memoria originadas por otras causas diferentes a las que generan dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, se modifica también para adaptarse a lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría citadas, en el sentido de que, con carácter general, no va a suponer en todos los casos una salvedad en la opinión del auditor, como exigen las normas técnicas vigentes, sino que, a juicio del auditor, podrá mencionarse en un párrafo de énfasis. No obstante lo anterior, en el caso de

que existan múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, el auditor podrá considerar denegar su opinión de auditoría.

(...) ”.

En cuanto a los cambios que afectan a la estructura y formato del informe, en particular, a los llamados “otros elementos del informe de auditoría”, se señala:

(...)

Como “otros elementos del informe de auditoría”, las novedades residen básicamente en la obligada ubicación del párrafo de énfasis, que debe situarse después del párrafo de opinión, y que tendrá carácter obligatorio en el caso de existencia de incertidumbres sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento o cuando lo exija expresamente una norma de auditoría; y en la introducción del párrafo sobre “otras cuestiones”, no existente en la norma actual, que debe situarse después del párrafo de opinión y, en su caso, del de énfasis, en el que pueden reflejarse asuntos distintos a los incluidos en las cuentas anuales y que resulten relevantes para el entendimiento adecuado de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o del propio informe, siendo en algunos casos obligatorio de acuerdo con lo que establezcan las normas de auditoría.

(...)”

De la parte dispositiva de las citadas Resoluciones de Normas Técnicas, respecto a la cuestión concreta planteada, deben tenerse en cuenta los epígrafes 3.5.1 a 3.5.5 y 3.5.10 de las Normas Técnicas sobre Informes:

“3.5 Otros elementos del informe de auditoría

Párrafo de “énfasis”.

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

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

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

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

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

Párrafo sobre "otras cuestiones"

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

...

Información y cifras comparativas

(..)

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

A su vez, y dado que el objeto de la consulta se refiere a un informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad, que incluyen "Cifras comparativas", procede reseñar los apartados 11, 12 y 13 de la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa, que a este respecto establecen lo siguiente:

Informe de auditoría. Cifras comparativas

11. Cuando se presentan cifras comparativas, la opinión del auditor se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio actual y no se incluirán en el informe referencias a dichas cifras comparativas, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 12, 14, 15, y 17 siguientes.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por el mismo auditor

12. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, y la cuestión que dio lugar a esta opinión no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, según proceda, sobre las cuentas anuales del periodo actual. En el párrafo intermedio del informe de auditoría que explica la salvedad caben las alternativas siguientes:

(a) Cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean significativos, el auditor se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras comparativas en la descripción de la cuestión que origina la opinión con salvedades, denegada o desfavorable (véase ejemplo 1 del Anexo);; o

(b) En otros casos, cuando la salvedad que motivó dicha opinión no sea relevante para las cifras del periodo actual pero sí respecto a la comparabilidad en relación con las cuentas anuales del periodo anterior, se explicará que la opinión de auditoría es una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras comparativas (véase ejemplo 2 del Anexo).

13. Cuando en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior se hubiera incluido una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, y la cuestión que motivó dicha opinión se ha resuelto, registrado y revelado en las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre el periodo actual no hará mención alguna de la opinión emitida sobre el período anterior."

Pues bien, atendiendo a lo dispuesto en la vigente normativa de auditoría de cuentas antes reseñada y en relación con la cuestión planteada, hay que señalar:

- La derogada normativa de auditoría sobre informes establecía que en el informe de auditoría de cuentas anuales de un ejercicio, cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron sometidas a auditoría, era obligatorio indicar en un párrafo del informe (el segundo) si fue el mismo auditor quien efectuó la auditoría del ejercicio anterior o, en caso contrario, indicar que fue realizada por otro auditor, la fecha de emisión del informe y el tipo de opinión emitida.
- Sin embargo, de acuerdo con la normativa de auditoría vigente, aplicable a los informes de auditoría a emitir a partir de 1 de enero de 2011, la mención al informe de auditoría del ejercicio anterior en los informes de auditoría sobre cuentas anuales de un ejercicio no es obligatoria cuando las cuentas del ejercicio anterior fueron auditadas por el mismo auditor e

independientemente del tipo de opinión emitida, y sí es obligatoria tal mención cuando dichas cuentas no fueron auditadas.

- En otros casos, esto es, cuando el informe sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior estuviese emitido por otro auditor distinto, el auditor del ejercicio actual deberá decidir si hace mención también al informe del ejercicio anterior. En estos casos, la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa prevé que dicha mención al informe de auditoría del ejercicio anterior debe hacerse en un párrafo denominado de "otras cuestiones" (véase los párrafos 16 y 17 de la Norma Técnica sobre información comparativa).
- Dicho párrafo de "otras cuestiones", tal y como se establece en el apartado 3.5.5 de la Norma Técnica de Auditoría sobre Informes, con carácter general se incluye en el informe de auditoría a criterio del auditor, al considerar éste la conveniencia de poner de manifiesto algún asunto diferente a los reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, del informe y de la responsabilidad del auditor. No obstante, este párrafo sólo es obligatorio cuando viene exigido por una norma técnica expresamente. La Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa, en su apartado 12, prevé que, en los casos de cuentas anuales del ejercicio anterior auditadas por el mismo auditor, como en el caso planteado, cuando el informe de auditoría del ejercicio anterior contenga una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, y la cuestión que dio lugar a dicha opinión no se hubiese resuelto, el auditor deberá expresar en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio actual una opinión del mismo tipo, e incluir un párrafo de salvedades en el que se explique dicha circunstancia, refiriéndose tanto a las cifras del periodo actual como a las del período anterior, cuando afecte significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual, y mencionando que dicha salvedad figuraba en su informe de auditoría del ejercicio anterior. Y en el apartado 13 se prevé que, cuando la cuestión que motivó la opinión con salvedades, denegada o desfavorable se hubiese resuelto, registrado y revelado en las cuentas anuales de conformidad con lo exigido en el marco normativo de información financiera, el auditor en su opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio actual no será necesario que haga mención de la opinión emitida sobre las cuentas del período anterior.

En el caso concreto planteado, las circunstancias que motivaron las salvedades por incertidumbres en el informe de auditoría sobre las cuentas del ejercicio 2009 persisten en el ejercicio 2010. Sin embargo, el tratamiento a dar a dichas circunstancias en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2010 varía respecto al dado en el ejercicio anterior, con motivo exclusivamente de la modificación de la normativa de auditoría de cuentas aplicable en relación con el tratamiento de las incertidumbres. Así, en el ejercicio anterior dichas circunstancias constituían salvedades que afectaban a la opinión incluida en el informe de auditoría emitido, y en el ejercicio actual, estas mismas circunstancias, a criterio del auditor, se consideran merecedoras de sendos párrafos de énfasis, y sin que se hayan producido variaciones en la situación de las citadas circunstancias.

La duda planteada se refiere a si en el caso concreto en cuestión se debe incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría del ejercicio 2010, informando que la opinión del ejercicio anterior fue con salvedades por las mismas circunstancias que ahora dan lugar a los párrafos de énfasis, por el sólo motivo del cambio en la normativa de auditoría aplicable.

A este respecto, procede indicar que, conforme a lo previsto en la Norma Técnica sobre Informes, en el párrafo de otras cuestiones deben incluirse, con carácter general, los aspectos que a criterio del auditor se consideren relevantes para el entendimiento de la auditoría, del informe y de la responsabilidad del auditor y no se encuentren reflejados en las cuentas anuales, salvo cuando una Norma Técnica lo exija expresamente.

En consecuencia y por todo lo anterior, este Instituto entiende que en el supuesto planteado el auditor no tiene la obligación expresa de incluir un párrafo de "otras cuestiones" respecto a las circunstancias mencionadas, conforme a lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, si bien ello no significa que el auditor no pueda hacerlo si, en base a su juicio profesional, considera que ello contribuiría a una mejor comprensión del trabajo e informe por él realizados. Así, el auditor podría incluir en su informe una mención referente a que las circunstancias que figuran en los párrafos de énfasis del informe son las mismas que dieron lugar a salvedades en la opinión del informe sobre las cuentas del ejercicio anterior, y que el cambio de tratamiento de dichas circunstancias en el informe del ejercicio actual se debe exclusivamente a la modificación de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Dicha mención podría incluirse, en este supuesto, en un párrafo de "otras cuestiones" a continuación de los dos párrafos de énfasis explicativos de las circunstancias concretas que los originan. No obstante lo anterior, en este caso y dado que ya existen dos párrafos de énfasis explicativos de cada una de las mencionadas circunstancias, también podría incluirse la citada mención informativa en los propios párrafos de énfasis, tratándose así en un único párrafo todos los aspectos que afectan a una misma circunstancia, que ya figura informada en las cuentas anuales auditadas y que no es susceptible de modificar la opinión, y evitando de esta manera la existencia de diversos párrafos que afecten a una misma cuestión.

Todo ello, claro está, siempre que el auditor de cuentas haya evaluado adecuadamente todas las circunstancias que han dado lugar a cada una de las incertidumbres planteadas y la posible interacción entre todas ellas, concluyendo que no tienen un efecto conjunto muy significativo en las cuentas anuales, conforme a lo establecido en los apartados 3.5.1 a 3.5.4 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, pues de lo contrario podría llevar a éste a considerar la posibilidad de emitir un informe con opinión denegada.