



INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (I.C.J.C.E.)

General Arrando, 9. 28010 MADRID (España) • Teléf. 91 446 03 54 • Fax 91 447 11 62

CIRCULAR N° E08/2011

ASUNTO: Revisión de la Circular E19/2009 sobre informes de auditoría en casos de salvedades múltiples.

EXTENSIÓN: Miembros ejercientes del Instituto.

FECHA: 14 de marzo de 2011.

Como se decía en la Circular E19/2009, en diversos cursos de formación profesional continuada y en un buen número de consultas técnicas, se ha suscitado la cuestión de cómo deben redactarse las opiniones de auditoría en los casos de encontrarnos ante salvedades múltiples, por lo que la Comisión Técnica del ICJCE consideró conveniente emitir una nota técnica (a través de la mencionada circular) que sirviera de orientación en este asunto.

La reciente reforma de las normas técnicas de auditoría sobre informes y sobre información comparativa hace necesaria la revisión de dicha nota técnica, pues introduce importantes modificaciones en el contenido y estructura del informe de auditoría.

Se adjunta como anexo una nueva nota técnica, adaptada a la reforma de la normativa y que sustituye a la circular E19/2009 para aquellos informes que se emitan a partir del 1 de enero de 2011. El documento se encuentra disponible en la página web del Instituto, www.icjce.es (área de “Normativa”, apartado “Guías de actuación”).

Para cualquier tipo de aclaración no dudéis en dirigir vuestra consulta al Departamento Técnico, utilizando el e-mail y facilitando un número de teléfono de contacto, y se intentará daros respuesta lo antes posible.

José María López Mestres
Presidente de la Comisión Técnica y de Control de Calidad



Nota técnica sobre presentación de salvedades múltiples en los informes de auditoría

La Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (NTI), incorpora importantes modificaciones¹, tanto en el contenido como en la estructura y formato del informe de auditoría, que serán de aplicación a los **informes de auditoría que se emitan** (es decir, que estén fechados) **a partir del 1 de enero de 2011**.

Las NTI incluidas en la mencionada Resolución, recogen en su apartado 3.8 los siguientes modelos normalizados de informes de auditoría de cuentas anuales auditadas de un ejercicio para los siguientes tipos de opinión:

- Opinión favorable.
- Opinión con salvedades por:
 - limitación al alcance.
 - incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación (PYCC)
- Opinión desfavorable.
- Opinión denegada.

Sin embargo, no existen modelos normalizados de informe de auditoría cuando las salvedades de uno y otro tipo aparecen simultáneamente. Así, en un informe de auditoría pueden presentarse situaciones tales como:

- a. Limitaciones al alcance que por sí solas dan lugar a una denegación de opinión, existiendo además otras salvedades.
- b. Incumplimientos de los PYCC, incluyendo omisiones de información necesaria, que por sí solos dan lugar a una opinión desfavorable, existiendo, además, limitaciones al alcance.
- c. Incumplimientos de los PYCC que darían lugar a una opinión desfavorable junto con limitaciones al alcance que por sí mismas darían lugar a una denegación de opinión.

En caso de existir en un mismo informe varias salvedades que pudieran dar lugar, por la importancia de alguna(s) de ellas, a una opinión denegada, así como, por la importancia de otra(s), a una desfavorable, habrá que analizar cuáles de ellas son las más relevantes y, en consecuencia, qué tipo de opinión debe prevalecer.

Si, además de las circunstancias que originan la opinión denegada o la opinión desfavorable, según se indica en los párrafos anteriores, existieran otras salvedades (incumplimientos de los PYCC, en el primer caso; o limitaciones al alcance en el segundo caso), dichas salvedades deberán detallarse en el informe y, asimismo, deberán ser mencionadas en el párrafo de la opinión.

En este sentido, la redacción del párrafo de opinión podría ser la siguiente.

¹ Véase la Guía de actuación número 31, de diciembre de 2010, en la que se desarrolla la Resolución.



Opinión desfavorable

"En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la salvedad(es) anterior(es) (todas las salvedades por incumplimientos de los PYCC, incluyendo omisiones de información necesaria), y con independencia del efecto de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiésemos podido verificar... (hacer referencia explícita a todas las limitaciones al alcance incluidas en los párrafos anteriores), las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad 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, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo."

Opinión denegada

"Debido al efecto muy significativo de la(s) limitación(ones) al alcance de nuestra auditoría descrita(s) en el(los) párrafo(s) anterior(es)/), y con independencia del efecto de la(s) salvedad(es) incumplimientos de los PYCC, incluyendo omisiones de información necesaria) descritas en los párrafosanteriores, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas"

Adicionalmente, se ha planteado también cuál debe ser el orden de presentación de los párrafos intermedios en los que se explican las diferentes salvedades, cuando las tenemos de diferentes tipos (limitaciones al alcance e incumplimientos), y de los diferentes párrafos (párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones) que, de acuerdo con la nueva norma, se incluirían, en su caso, tras el párrafo de opinión. En este sentido, y dado que las NTI no abordan esta cuestión, la Comisión Técnica recomienda que, con carácter general, se siga un criterio uniforme que podría ser el siguiente:

Párrafos intermedios en los que se explican las salvedades (antes del párrafo de opinión):

1. Limitaciones al alcance del trabajo realizado.
2. Incumplimientos de los principios y criterios contables (PYCC), incluyendo omisiones de información necesaria.

Párrafos que se incluyen tras el párrafo de opinión:

1. Párrafos de énfasis: en primer lugar se mostrarían aquellos párrafos cuya inclusión es obligatoria por exigencia de una norma técnica (por ejemplo, existencia de incertidumbres significativas ligadas a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento) y después aquellos párrafos cuya inclusión queda a juicio del auditor, en función de las circunstancias.
2. Párrafos sobre otras cuestiones, regulados en el apartado 3.5.5 de las NTI, que se introducirían, en su caso, con el mismo criterio que el indicado en los párrafos de énfasis, es decir, en función de su obligatoriedad.
3. Párrafo sobre el informe de gestión (cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del mismo).

Por último, en relación con el tratamiento de las incertidumbres de acuerdo con el contenido de la nueva NTI, es preciso recordar que, en general, se reflejarán en el informe como párrafos de énfasis



(por debajo del párrafo de opinión), ya que han dejado de ser consideradas como uno de los supuestos de salvedad. No obstante, el párrafo 3.3.13 de la NTI indica que, en casos extremos, de existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo (tal y como este concepto está definido en la propia NTI), el auditor podrá considerar apropiada la denegación de su opinión. En estas circunstancias, en la medida en que la base de la opinión serán las incertidumbres existentes, la Comisión Técnica ha concluido que los párrafos explicativos de dicha opinión (párrafos explicativos de las incertidumbres) deberían estar situados como párrafos intermedios y no con posterioridad al párrafo de opinión.