

Resolución de 17 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el "efecto 2000"

Con la llegada del año 2000, en los sistemas y aplicaciones informáticas que hayan registrado la fecha utilizando únicamente dos dígitos en el campo reservado al año, se producirán errores cuando realicen tratamientos de información que impliquen cálculos, comparaciones y ordenaciones de fecha.

Así, en las empresas en las que sus sistemas informáticos hayan registrado la fecha de la manera mencionada anteriormente y no hayan corregido adecuadamente esta circunstancia, se podrán producir por este motivo desde pequeños errores intrascendentes hasta la interrupción de procesos de producción o alteraciones significativas en el sistema de información financiera y de gestión de la entidad.

Por ello, las empresas que se encuentren en estas circunstancias deberán realizar las acciones que sean precisas a este respecto para revisar, adaptar o corregir sus sistemas informáticos, a fin de evitar los efectos perniciosos antes mencionados. Estas actuaciones provocarán en dichas empresas una serie de gastos e inversiones que será necesario evaluar y que deberán tener el oportuno reflejo en sus estados financieros.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre el "efecto 2000" para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 1998 (B.O.E., 8-9-1998) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 34, de julio de 1998, del propio Instituto, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho plazo se han presentado alegaciones a algunos aspectos del texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez transcurrido el plazo de seis meses establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, desde el sometimiento a información pública en el "Boletín Oficial del Estado" de la Norma Técnica de Auditoría sobre el "efecto 2000", se acuerda su paso a definitiva, incluyendo unas pequeñas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE "EL EFECTO 2000"

I. INTRODUCCIÓN.

A.- Los problemas que pueden aparecer como consecuencia de la entrada del Año 2000 en los sistemas y procesos informáticos:

En el caso de que los sistemas informáticos identifiquen el año utilizando únicamente los dos últimos dígitos, (es decir "dígitos 00") el sistema puede interpretar la información y registro como el año 1900, como algún código especial, o una condición de error.

Esta instrucción tan simple puede provocar errores o fallos operativos en los sistemas informáticos, así como en aquellos otros sistemas operativos que dependan o sean subsidiarios de aquel sistema.

Hay que añadir, además, que algunos sistemas informáticos pueden no estar adaptados para realizar operaciones o cálculos con fechas que comienzan en 1999, porque utilizan dígitos 99 en los campos de fecha como "entrada" para reflejar operaciones o tratamientos particularizados.

En consecuencia, la problemática que plantea la llegada del año 2000 en los sistemas informáticos no preparados o no corregidos adecuadamente puede, alterando la propia información y procesos informáticos, afectar a su vez y/o tener unos efectos circundantes sobre la información financiera y la propia gestión de las sociedades y negocios - ya se trate de una gran y compleja corporación hasta un simple negocio individual - y pudiendo abarcar desde pequeños errores intrascendentes hasta la interrupción de las actividades de la sociedad.

Todo ello sin olvidar que el efecto mencionado puede afectar de forma significativa a las relaciones y los compromisos que la sociedad ha asumido respecto de su clientela y en relación con los posibles incumplimientos contractuales y de suministro de sus proveedores.

B.- La necesidad de establecer recomendaciones específicas sobre el "efecto 2000" que alerte a Administradores y Auditores en relación con su responsabilidad en la formulación y verificación de las cuentas anuales.

Existe el riesgo de diferentes expectativas entre lo que los administradores y usuarios de la información financiera pueden esperar de la actuación del auditor ante el problema informático originado por la llegada del año 2000 y lo que éste, en cumplimiento de su trabajo de auditoría de cuentas, se encuentra obligado a realizar.

Ante esta situación cabe distinguir los siguientes aspectos:

Los efectos más significativos del cambio de fecha del Año 2000 pueden corresponderse con los sistemas operativos de la entidad y no tener influencia directa sobre los sistemas de información financiera.

No obstante, cualquier posible interrupción significativa o fallo de los sistemas operativos puede modificar el reconocimiento, la medición y el desglose de la información financiera; por ejemplo, la información sobre activos y pasivos que reflejen beneficios o

privación de beneficios económicos futuros que se desprendan de las actividades operativas de la entidad.

Asimismo, la propia actividad de la sociedad puede quedar afectada por los efectos del citado problema informático en los sistemas operativos de sus clientes y proveedores, lo cual podría, incluso, llegar a alterar la buena marcha de la sociedad, con la consiguiente repercusión en sus cuentas anuales.

Por ello, las empresas que se encuentren afectadas por este problema deberán realizar las acciones que sean precisas para revisar, adaptar o corregir sus sistemas informáticos, a fin de evitar los efectos perniciosos antes mencionados. Estas actuaciones provocarán en dichas empresas una serie de gastos e inversiones que será necesario evaluar, y que deberán tener el oportuno reflejo en sus estados financieros.

En este sentido, y teniendo en cuenta la gran preocupación que ha suscitado esta problemática en los distintos ámbitos empresariales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha dictado la Resolución, a nivel contable, de 20 de julio de 1998, sobre la información a incorporar en las cuentas anuales relativa al "efecto 2000". En dicha Resolución se contemplan dos aspectos de esta cuestión que los administradores de las empresas deben, en su caso, reflejar en las cuentas anuales: por un lado, el tratamiento y registro de las operaciones realizadas o que se estime necesario realizar en las distintas aplicaciones y sistemas informáticos que pudieran afectar al balance y la cuenta de pérdidas y ganancias; y, por otro, la información a incluir a este respecto en la memoria explicativa de dichos estados financieros.

No obstante, la citada Resolución trata esta circunstancia sin incorporar nuevos criterios contables, distintos a los ya existentes, ya que, como se indica en su introducción, se entiende que los establecidos en la normativa en vigor son suficientes para recoger los posibles efectos que pudieran derivarse de dicha circunstancia, intentando únicamente, pues, y dado que este problema puede afectar a gran número de empresas, aclarar, sistematizar y homogeneizar la información que las empresas deben recoger en sus estados financieros como consecuencia de la llegada del año 2000.

Asimismo, y en relación a lo establecido en los párrafos precedentes, los auditores aplicarán los procedimientos de auditoría que estimen convenientes con el objeto de verificar que las cuentas anuales formuladas por los administradores reúnen los requisitos anteriormente mencionados y, en su caso, especificar en su informe cuál o cuales son los aspectos que deberán ponerse de manifiesto para informar adecuadamente a los usuarios del informe de auditoría y de las cuentas anuales.

Cabe pues mencionar que, en relación a los efectos de la llegada del año 2000 y su incidencia sobre las cuentas anuales de las empresas, el auditor deberá realizar los procedimientos y pruebas de auditoría que considere adecuados en cada circunstancia, y que, en principio, no deben diferir de los aplicados en cualquier trabajo de auditoría cuando existe una contingencia de esta naturaleza.

II. OBJETO DE LA PRESENTE NORMA.

1. El objeto de la presente norma es establecer los criterios de actuación del auditor en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros que puedan verse afectados por los problemas informáticos originados por el "efecto 2000". En este sentido esta norma trata de:

1.1. Orientar sobre los procedimientos y pruebas de auditoría que los auditores deben llevar a cabo a fin de obtener la evidencia suficiente y adecuada de la información que sobre esta cuestión debe venir reflejada en los estados financieros auditados.

1.2. Orientar sobre el efecto que las distintas circunstancias que pudieran encontrarse en el desarrollo del trabajo de auditoría relativas a esta cuestión debieran tener en el informe de auditoría.

2. No obstante, hay que señalar a este respecto que esta norma de auditoría, al igual que la norma contable aprobada al efecto, la cual no incorpora criterios que no estaban recogidos ya en la normativa vigente en dicha materia, no añade nuevos procedimientos a aplicar a los ya incluidos en la normativa vigente en materia de auditoría de cuentas, y que deben utilizarse ante cualquier contingencia de esta naturaleza que se produzca en la entidad auditada, ni tampoco supone una modificación de las responsabilidades del auditor en el desarrollo de su trabajo y en la emisión de su informe, sino que su objetivo es el de servir para sistematizar, aclarar y orientar la actuación del auditor en el tratamiento de esta cuestión en sus trabajos de auditoría, a fin de que se pueda obtener una homogeneidad en las actuaciones de todos los auditores de cuentas en los trabajos de auditoría que vayan a realizar próximamente y que en gran número de ellos se verán afectados por dicha cuestión.

III. LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES: EVALUACIÓN DEL PROBLEMA. CONSULTAS QUE EL AUDITOR DEBERÁ FORMULAR A LOS ADMINISTRADORES.

3. Dado que es sumamente importante que el auditor llegue a comprender la probable relevancia que el "efecto 2000" puede tener en las cuentas anuales de la entidad a auditar, éste, a través de su propio conocimiento del negocio y mediante las oportunas conversaciones e indagaciones con los propios administradores, deberá evaluar las implicaciones que para la sociedad puede suponer dicha circunstancia, para lo cual necesitará obtener de éstos las explicaciones oportunas sobre, al menos, los siguientes aspectos:

3.1. La importancia de los procesos informáticos y su sensibilidad al cambio de fechas, así como aquellas otras posibles variables utilizadas por el sistema informático en las operaciones de la empresa en términos generales.

3.2. La naturaleza de los sistemas informáticos clave que generan información contable específica, y

3.3. El grado de dependencia de terceros (contratos externalizados, clientes, proveedores) que tienen los sistemas y actividades de la entidad, dependencia que podría provocar que un fallo en los sistemas de un tercero ejerciera un impacto directo sobre los importes o desgloses reflejados en las cuentas anuales.

4. El auditor deberá, basándose en el conocimiento existente del cliente y sus sistemas y en las consultas a los administradores, valorar el riesgo de que las cuentas anuales objeto de auditoría contengan informaciones incorrectas debido al problema del "efecto 2000". Si el riesgo inherente no se considera significativo, no se necesita ninguna tarea adicional de auditoría a menos que el auditor, en el transcurso de su trabajo, obtenga información que aconseje lo contrario. Por otra parte, si el riesgo es significativo, el auditor debe llevar a cabo lo siguiente:

4.1. Estudiar el plan de los administradores para controlar el riesgo.

4.2. Evaluar el impacto sobre las cuentas anuales, y

4.3. Diseñar procedimientos de auditoría para abordar el riesgo.

5. Las normas de auditoría exigen al auditor que obtenga un entendimiento de los procesos de contabilidad y sistemas de control interno que le resulte suficiente para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. Cuando la valoración preliminar del auditor sea que el riesgo de control no es muy elevado y que, por lo tanto, ha previsto fiarse de los controles, el auditor debe obtener evidencias de auditoría mediante pruebas de los controles que se van a aplicar. Por otro lado, cuando el auditor considere que el riesgo de control es alto y ha llegado a la conclusión de que el problema del "efecto 2000" tendrá una influencia significativa en las cuentas anuales, éste quizás necesite modificar el enfoque destinado a obtener evidencias de que dichas cuentas no contienen informaciones erróneas, adoptando otro enfoque más sustantivo.

6. Las normas de auditoría exigen, también, que el auditor obtenga evidencia de auditoría adecuada y suficiente para basar en ella su opinión técnica sobre las cuentas anuales, teniendo en cuenta la evaluación de la importancia relativa y del riesgo de auditoría realizada por el auditor. La suficiencia de la evidencia es cuestión de juicio profesional. Si se da la circunstancia de que el cliente ha analizado el problema del "efecto 2000" sobre los estados financieros objeto de auditoría, o tiene planes para abordar dicho problema, el auditor necesitará obtener información sobre los planes de los administradores en relación con el riesgo de información incorrecta significativa y considerar si se han tratado de forma adecuada los efectos adversos del problema del "efecto 2000" sobre los estados financieros objeto de auditoría.

7. Al estudiar el análisis efectuado por los administradores el auditor puede consultar sobre factores o aspectos generales, tales como:

7.1. Si el análisis del efecto fue realizado de manera sistemática y se encuentra documentado dicho proceso analítico.

7.2. Si participaron en el proceso todas las unidades o partes del negocio o actividad empresarial significativas.

7.3. La información -o en su caso el resultado de pruebas- obtenida de los proveedores informáticos sobre sistemas empaquetados y sistemas externalizados.

7.4. Las habilidades, conocimientos y experiencia del personal implicado en el análisis del impacto.

8. Al estudiar los planes de los administradores y su implantación el auditor puede consultar:

8.1. Si los proyectos de sustitución o modificación de sistemas están siendo dirigidos por personal con experiencia en ese campo (ya sea interno o facilitado por proveedores externos o asesores).

8.2. Si se han comprometido recursos suficientes para la realización adecuada de los proyectos diseñados.

8.3. Si se han establecido calendarios apropiados para la implantación de dichos proyectos y si se han dedicado tiempo y recursos suficientes para comprobar el adecuado funcionamiento de los sistemas, una vez modificados o sustituidos.

8.4. Si se están supervisando rigurosa y regularmente los proyectos planificados.

8.5 Si los incumplimientos del plan han dado lugar a acciones extraordinarias o a cambios de proyectos.

9. Cuando los problemas del "efecto 2000" afecten a los sistemas de la entidad que producen o generan la información para la formulación de las cuentas anuales, por ejemplo, las estimaciones contables, el auditor debe examinar con especial cuidado los planes de los administradores al respecto.

10. En el supuesto de un trabajo de auditoría de cuentas consolidadas, el auditor deberá evaluar si los auditores de las entidades incluidas en dichas cuentas consolidadas, en la realización de la auditoría de las cuentas individuales de cada una de ellas, han actuado, en relación al problema del "efecto 2000", conforme a lo dispuesto en esta norma técnica.

11. En relación a la información incluida por los administradores en las cuentas anuales, de acuerdo con lo establecido en la normativa contable a este respecto, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones específicas de los administradores sobre temas del "efecto 2000" cuando no existan expectativas razonables de disponer de otras evidencias.

12. Con la finalidad de clarificar el ámbito de la actuación del auditor en cuestiones relativas al "efecto 2000", éste puede considerar conveniente explicar al cliente el alcance y límites de esta actuación mediante comunicaciones a tal efecto durante los trabajos de auditoría precedentes al año 2000.

13. Durante la realización del trabajo de auditoría, el auditor puede detectar problemas relacionados con el "efecto 2000" que representen deficiencias significativas en el diseño o el funcionamiento de los sistemas contables y de control interno de la entidad auditada, que puedan afectar a la información financiera y que necesiten ser comunicados formalmente a los administradores, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre "la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno". Además, el auditor puede detectar otras deficiencias provocadas por el problema del "efecto 2000" que, a pesar de no estimarse como significativas, puedan ser de interés para los administradores; en tales casos debe plantearse informar de estos problemas a los administradores para que sean solucionados.

14. Al realizar comunicaciones de este tipo, el auditor necesita asegurarse de que los administradores comprenden los límites del trabajo en el que se basan los comentarios (que serían únicamente los necesarios para cumplir con las responsabilidades de auditoría) y que, por tanto, el hecho de no emitir dichas comunicaciones no implica que no haya deficiencias.

15. Igualmente, el auditor puede informar de los problemas al comité de auditoría, cuando éste exista, o a los encargados del gobierno de las empresas, como la junta de accionistas o el consejo de administración. El auditor necesita definir detalladamente las limitaciones de los comentarios para asegurarse de que el comité de auditoría no extrae conclusiones erróneas, en relación con el alcance del trabajo realizado en esta cuestión. Cualquier posible comentario debe realizarse en el contexto de la responsabilidad del auditor de dar su opinión sobre las cuentas anuales.

IV. EL POSIBLE EFECTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA

16. El tratamiento a dar por el auditor en su informe de auditoría a las distintas situaciones que puedan plantearse en relación a los problemas del "efecto 2000" no suponen una modificación de lo ya establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, epígrafe "Normas Técnicas sobre Informes". Sin embargo, resulta conveniente reseñar algunas de las situaciones en las que el auditor podrá encontrarse con más frecuencia y el tratamiento que correspondería seguir en cada una de ellas, en función de su importancia relativa respecto a las cuentas anuales auditadas:

16.1. Puede ser necesario emitir una opinión con salvedades o desfavorable cuando existan errores o incumplimientos de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en el tratamiento dado en las cuentas anuales a las cuestiones del "efecto 2000".

16.2. Puede ser necesario emitir una opinión con salvedades o denegar la opinión cuando existan incertidumbres o limitaciones al alcance por no disponer el auditor de evidencias necesarias en relación con el efecto del "Año 2000".

16.3. En relación con el desglose de información que los administradores incluyan en la Memoria, sobre el "efecto 2000", el auditor considerará la posibilidad de incluir un párrafo de énfasis específico a este respecto, cuando, a pesar de que las explicaciones contenidas en la Memoria sean suficientemente clarificadoras, estime conveniente resaltar la relevancia de esta información.

17. A medida que se aproxime el Año 2000, el auditor debe prestar una especial atención a la información incluida en las cuentas anuales en relación a los efectos de este problema, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de 20 de julio de 1998 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a este respecto.

17.1. El auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente que indique que las cuentas anuales contienen, en relación al "efecto 2000", la información necesaria para su correcta interpretación. Cuando el auditor posea una base razonable para considerar que los problemas del "efecto 2000" pueden producir una influencia significativa en las cuentas anuales y no haya podido obtener evidencia suficiente al respecto (por incertidumbres o limitaciones al alcance) o haya detectado errores o incumplimientos de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, actuará de conformidad con lo indicado en los párrafos 17.1 y 17.2.

17.2. Para algunas entidades, la valoración del problema y los planes para abordarlo pueden ser insuficientes debido, por ejemplo, a que dichas entidades no posean los conocimientos técnicos o los recursos precisos para efectuar un análisis detallado y riguroso de sus sistemas, o por alguna de las causas indicadas en los apartados 8 y 9 de la Sección III de la presente norma técnica. En ciertos casos, puede que ni siquiera hayan tenido en cuenta la posibilidad de que el problema pudiera afectarles.

17.3. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis o planificación por parte de los administradores; si bien, solamente será apropiado formular salvedades basadas en una limitación al alcance si tienen algún efecto significativo en los estados financieros objeto de auditoría. Este tipo de salvedades también pueden ser necesarias, por ejemplo, cuando debido a la magnitud de las tareas y en la medida en que gran parte de la información pertinente se basa en

propuestas e intenciones de los administradores, sea poco probable que un auditor pueda efectuar, por sí mismo o con la colaboración de expertos independientes, una valoración de la influencia del "efecto 2000" en las cuentas anuales, y los administradores no estén dispuestos a facilitar manifestaciones por escrito.

17.4. Si el auditor recibe manifestaciones por escrito y éstas constituyen la única evidencia disponible que se puede obtener razonablemente, aquél debe evaluar si existe una incertidumbre significativa en relación con el efecto en las cuentas anuales originadas por el "efecto 2000".

17.5. Cuando el principal efecto sobre una entidad pudiera estar ocasionado por problemas que son externos a la propia entidad, tales como proveedores, clientes o intercambio electrónico de datos, y ni los administradores ni el auditor tienen acceso directo a la información sobre terceros, puede existir una incertidumbre significativa. El auditor valorará las consecuencias de esta situación en su opinión sobre las cuentas anuales.

18. Asimismo, es necesario tener en cuenta los aspectos a considerar en relación con el principio de empresa en funcionamiento:

18.1. En algunos casos, la valoración realizada por los administradores sobre la influencia del "efecto 2000" puede hacer que se cuestione la hipótesis de empresa en funcionamiento de la entidad, a menos que los administradores puedan emprender una acción eficaz para abordar este problema. Por ejemplo:

18.1.1 Sistemas críticos para el negocio que pueden dejar de ser operativos después de una fecha determinada y no se pueden cambiar, o no se pueden instalar a tiempo sistemas nuevos.

18.1.2. Los sistemas integrados pueden hacer que cierta maquinaria vital quede igualmente inoperante y la entidad no puede permitirse el gasto de comprar otra, o no puede obtener maquinaria que la sustituya.

18.1.3. Proveedores o clientes clave de la entidad, de los cuales dependa ésta pueden sufrir problemas que perturben la cadena de suministros de manera que la entidad deba interrumpir sus actividades.

18.1.4. Un proveedor de hardware, software o de maquinaria controlada por ordenador, que no esté preparado para el "efecto 2000" puede verse amenazado por los costes de responsabilidad del producto y de las acciones legales.

18.1.5. Entidades de Seguros que por no haber adoptado las medidas necesarias en relación con los riesgos específicos de su actividad pueden sufrir un incremento de la siniestralidad o de reclamaciones en ejercicios posteriores.

18.2. El auditor debe analizar la evaluación realizada por los administradores sobre la influencia del "efecto 2000" en la entidad auditada y la información que a este respecto incluyen en las cuentas anuales, de conformidad con lo establecido en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de julio de 1998, ya citada. Cuando en la preparación de las cuentas anuales correspondientes al período en curso exista alguna incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar su actividad normal y, por tanto, sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, deberá reflejarse dicha incertidumbre en el informe de auditoría con la salvedad correspondiente, de

acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

19. En los supuestos en que deba emitirse un informe especial, requerido por cualquier organismo regulador del mercado (Banco de España, CNMV, DGS, u otra), el auditor deberá expresar, en un apartado específico de dicho informe, los procedimientos que ha llevado a cabo (cuestionarios utilizados, tipos de pruebas realizadas, etc.) para evaluar las soluciones que los administradores hayan adoptado en relación con el problema del "Año 2000" y sus efectos. En este mismo apartado se indicarán las debilidades significativas que se hayan identificado y se transmitirá cualquier otra información útil para que los organismos indicados puedan desarrollar sus funciones de supervisión.