



Circular nº E13/2013

Área: Técnica

Asunto: Efectos en el informe de auditoría de incumplimientos de principios contables, no cuantificables, y de limitaciones al alcance.

Extensión: Miembros ejercientes del Instituto.

Fecha: 3 de julio de 2013.

En diversos cursos de formación profesional continuada y en un buen número de consultas técnicas, se ha suscitado la cuestión de cómo se ve afectado el informe de auditoría en los casos de encontrarnos ante incumplimientos de principios contables cuya cuantificación no es posible de una forma fiable, en contraposición a las limitaciones al alcance de la auditoría. Se plantea también si la normativa actual sobre informes difiere sustancialmente de la normativa internacional de auditoría, actualmente en proceso de adaptación a España.

Se adjunta como anexo una nota técnica, en la que se exponen una serie de aspectos a considerar en la evaluación de las situaciones que pueden darse en relación con este tipo de salvedades y las limitaciones al alcance.

Esta circular se encuentra disponible en la página web del Instituto, www.icjce.es (área privada, apartados “Normativa – Guías de actuación” y “Servicios – Circulares”).

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



Nota técnica sobre aspectos a tener en cuenta en la evaluación de incumplimientos no cuantificables y limitaciones al alcance

La Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010, 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), incorporó importantes modificaciones, tanto en el contenido como en la estructura y formato del informe de auditoría, de aplicación a los informes de auditoría emitidos a partir del 1 de enero de 2011.

En relación con la evaluación de las situaciones que pueden darse respecto a las salvedades por incumplimiento de principios contables, no cuantificables, y las limitaciones al alcance, a continuación hacemos un extracto de las consideraciones expuestas en la guía de actuación número 31 sobre las circunstancias con posible efecto en el informe de auditoría (NTI, # 3.4)¹:

Limitación al alcance del trabajo realizado

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 considere necesarios en cada caso concreto de acuerdo con su juicio profesional, para satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de conformidad con el marco normativo de información financiera. Las limitaciones al alcance pueden venir impuestas por la entidad auditada o por las circunstancias.

Ante una limitación al alcance, la decisión de **denegar** opinión o emitirla con **salvedades** dependerá de **la importancia de la limitación**, debiendo considerarse para ello la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y 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.

Cuando las **limitaciones al alcance** sean **significativas** y vengán **impuestas por la entidad**, ésta **no suministre razones válidas** de tal imposición y el auditor **no pueda obtener evidencia que elimine estas limitaciones considerará denegar su opinión** sobre las cuentas anuales, atendiendo a las **circunstancias cualitativas** de esta situación.

Si se emite una opinión con salvedad por este motivo, se describirá claramente la **limitación al alcance** en un **párrafo intermedio**, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

A tal efecto, debe recordarse lo establecido en los artículos 4 del TRLAC y 56 del RAC referente a la obligación de requerir la información precisa para la realización del trabajo de auditoría, así como, en los casos en que no hubieran podido obtener la información requerida, la de dejar constancia documental del requerimiento realizado y, en su caso, de las respuestas recibidas.²

¹ Guía de actuación 31, de diciembre de 2010, apartado 5.

² Véase al respecto la consulta número 1 (Auditoría) del BOICAC 89.



Incumplimiento de principios y criterios contables

De acuerdo con las mismas NTI, las circunstancias que suponen un incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación son las siguientes:

- a) Utilización de un marco normativo de información financiera distinto del aplicable a la entidad auditada o la utilización de principios y criterios contables contrarios a los establecidos en el mismo;
- b) Existencia de errores o irregularidades en la elaboración de las cuentas anuales;
- c) Omisión de información en las cuentas anuales, ya sea por defecto en los desgloses requeridos en la memoria o por presentación inadecuada de las cuentas, de forma que éstas no contienen toda la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada; y
- d) Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no se corrige en las cuentas anuales o no se desglosa adecuadamente en la memoria.

Los incumplimientos de principios y criterios contables aplicables tendrán el siguiente tratamiento en el informe de auditoría:

- Si su efecto sobre las cuentas anuales fuese significativo, se deberá expresar una opinión con salvedades.
- Si su efecto fuese muy significativo, no presentando las cuentas anuales la imagen fiel de la entidad, se emitirá una opinión desfavorable.

En ambos casos, se detallarán en uno o varios párrafos intermedios las razones que llevan a esta conclusión y se cuantificarán las desviaciones de los principios y criterios contables de aplicación, siempre que sea factible.

Cuando la circunstancia que supone un incumplimiento de los principios y criterios contables aplicables sea la omisión de información en las cuentas anuales, ya sea por defecto en los desgloses requeridos o por presentación inadecuada, en el párrafo intermedio de salvedad **se** identificará o **incorporará la información omitida, siempre que sea factible**, en función de su fiabilidad y volumen.

Cuantificación del efecto del incumplimiento o la información omitida

En aquellos casos en los que el auditor pueda cuantificar el efecto del incumplimiento o conseguir la información omitida o incorrecta de forma fiable sin aumentar sustancialmente el trabajo de auditoría, estará obligado a realizar la cuantificación y a obtener la información. Sin embargo, el auditor no es responsable de preparar ni de procesar la información contable, por lo que si el asunto no fuese fácilmente cuantificable u obtenible, o el volumen de información omitida fuese significativo, deberá requerir a los administradores de la entidad auditada que realicen la estimación y preparen la información necesaria y, en su caso, modifiquen las cuentas para incluir



Audidores

esa información. En estos casos, “*si no se **modifican** las cuentas anuales o al auditor no se le **facilita** dicha cuantificación o la información omitida, éste se encontrará ante un **incumplimiento de principios y criterios contables y, en su caso, una limitación al alcance, según procediera**, debiendo identificar la información omitida” (NTI, # 3.4.10).*

Se han planteado dudas sobre la interpretación que debe darse a la expresión “**y, en su caso, una limitación al alcance, según procediera,**” (subrayada en el párrafo anterior) tras el “o” de la frase anterior, pues en una primera lectura podría deducirse que, a la par que existe la salvedad por incumplimiento de principios contables, existe una limitación por la imposibilidad de cuantificación de una manera fiable, pero hay que atender a las circunstancias que originan la necesidad de una salvedad.

Estimaciones en la preparación de cuentas anuales

En relación con determinadas estimaciones que es necesario realizar para preparar las cuentas anuales (por ejemplo, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, etc), las NT sobre Informes indican que, en términos generales, podrán realizarse de manera fiable y, por tanto, en las cuentas se debe recoger el efecto monetario de dichas estimaciones, conforme a lo dispuesto por el marco de información financiera aplicable, de modo que tales circunstancias no deben calificarse como incertidumbres.

En consecuencia, “*si el auditor de cuentas concluye que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad, pero ésta no lo hace así o realiza una estimación que, en opinión de dicho auditor de cuentas, no es razonable en base a la evidencia disponible, el informe de auditoría deberá redactarse con salvedad por incumplimiento de principios y criterios contables que resultan de aplicación...*”.

Hay situaciones, sin embargo en las que no es posible concluir según el párrafo anterior. Por ejemplo, en relación con el análisis de una provisión para garantías que no está cuantificada, puede ocurrir que no sea posible determinar si el importe a dotar de dicha provisión es material o no, lo que nos situaría más bien en un problema de limitación al alcance. El auditor debe hacer, por tanto, un análisis caso por caso. En el anexo a esta nota se reproduce un extracto de la NTA sobre el valor razonable que puede ayudar en la evaluación individualizada de distintas situaciones.

En las **normas internacionales de auditoría (NIA)**, actualmente en proceso de adaptación para su aplicación en España, estas cuestiones se tratan en la NIA 705, “opinión modificada en el informe de un auditor independiente”. Reproducimos a continuación los párrafos de esta NIA que se refieren al tratamiento de los incumplimientos de principios contables:

“17 Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el



auditor lo indicará en el párrafo de fundamento de la opinión modificada. (Ref: Apartado A18)”

- “19. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:
- (a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada la naturaleza de la información omitida; y
 - (c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A19)”
- A19. La revelación de la información omitida en el párrafo de fundamento de la opinión modificada no es factible si:
- (a) la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o
 - (b) a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.
23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades:
- (a) los estados financieros expresan la imagen fiel (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o
- En la normativa mercantil y de auditoría en España se utiliza la fórmula “expresan la imagen fiel”
- (b) los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.
- Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: “excepto por los posibles efectos del hecho o hechos ...”. (Ref: Apartado A22).
- A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.



Audidores

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	<i>Material pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
<i>Los estados financieros contienen incorrecciones materiales.</i>	<i>Opinión con salvedades</i>	<i>Opinión desfavorable (o adversa)</i>
<i>Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada</i>	<i>Opinión con salvedades</i>	<i>Denegación de opinión (o abstención)</i>

Como puede verse, en la NIA 705 es la causa del problema la que orienta sobre el tipo de salvedad que hay que redactar.

Por todo lo expuesto, cabe concluir que:

- Cuando el auditor **dispone de evidencia suficiente para saber que existe un incumplimiento** de efecto significativo, pueda cuantificarse o no su efecto, **se incluirá una salvedad por incumplimiento de principios** en el informe que, dependiendo de si es significativa o muy significativa, dará lugar a una opinión con salvedades o desfavorable, en su caso.
- Cuando el auditor **no pueda aplicar los procedimientos** necesarios para obtener la evidencia necesaria y suficiente que le permita concluir sobre la partida en cuestión, incluirá una salvedad por **limitación al alcance** en el informe, que dependiendo de si es significativa o muy significativa, dará lugar a una opinión con salvedades o denegada, en su caso.
- Las Normas Internacionales de Auditoría no suponen cambios sustanciales respecto a lo establecido al respecto en la normativa española vigente. No obstante, hay que hacer una evaluación caso por caso que permita llegar a una conclusión razonada, sobre todo si nos encontramos en la necesidad de justificar una limitación al alcance.



Anexo

Introducción de las NTA

“El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:

- *El mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.*
- *La elección y aplicación de los principios y las normas contables apropiados, y*
- *La salvaguarda de los activos de dicha entidad.”*

Norma Técnica de Auditoría sobre el valor razonable

(...)

6. Evaluación de los resultados de los Procedimientos de Auditoría y efecto en el informe de auditoría 6.1. *Una vez ejecutado el trabajo, incluyendo aquellos procedimientos complementarios que, en su caso, se hayan estimado necesarios, el auditor deberá realizar una evaluación final sobre si la evidencia de auditoría obtenida en relación con la determinación y desgloses del valor razonable en las cuentas anuales es adecuada y suficiente, considerando cualquier otra evidencia obtenida y evaluada durante la ejecución del trabajo de auditoría en el contexto de las cuentas anuales consideradas en su conjunto y bajo el marco normativo contable aplicable a la entidad.* 6.2. *De acuerdo con lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, el auditor deberá evaluar la inclusión en su informe de auditoría de una salvedad por error o incumplimiento de los principios y normas contables que resulten de aplicación en aquellos casos, entre otros, en los que:*

- a) *La aplicación del criterio de valoración del valor razonable no sea conforme al marco normativo contable que le es aplicable,*
- b) *El método utilizado en la determinación del valor razonable realizada por la entidad no sea conforme al marco normativo contable que le es aplicable,*
- c) *Se pongan de manifiesto diferencias significativas entre la valoración realizada por la entidad y la estimación realizada, en su caso, por el auditor, siempre que dicha diferencia se deba a un error o irregularidad en la aplicación del método de valoración o en la información utilizada en el proceso de valoración, o en aquellos supuestos en los que el auditor haya obtenido evidencia adecuada y suficiente para concluir que las hipótesis utilizadas por la Dirección en la determinación del valor razonable no constituyen una base adecuada de estimación,*



Audidores

d) El marco normativo contable aplicable requiera que las variaciones en el valor razonable sean registradas de una forma distinta a la llevada a cabo por la entidad,

e) La memoria de las cuentas anuales no incluya la totalidad de la información requerida por el marco normativo contable aplicable a la entidad, así como si no se incluye toda aquella información que se estime necesaria y suficiente para la adecuada interpretación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

6.3 El auditor deberá evaluar la necesidad de introducir en su informe una salvedad por limitación al alcance, de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes, si durante la ejecución del trabajo de auditoría concluye que no ha podido obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto a la determinación y desgloses de los valores razonables que le permita alcanzar conclusiones, entre otros, en relación con: a) La información base utilizada. b) La razonabilidad de las hipótesis utilizadas en el proceso de estimación. c) La razonabilidad del método de valoración utilizado frente a otros posibles. d) El trabajo realizado por expertos independientes, en su caso. e) Otros aspectos no aclarados que sean significativos para poder concluir.

6.4 Asimismo, el auditor deberá evaluar la necesidad de mencionar en su informe conforme a lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, la posibilidad de que se produzcan variaciones en el valor razonable determinado por la Dirección, de carácter material en el contexto de las cuentas anuales tomadas en su conjunto, derivadas de la existencia de un alto grado de sensibilidad ante hipótesis utilizadas por la Dirección de la entidad en el proceso de estimación, cuando la evolución futura de dichas hipótesis quede fuera del control de la Dirección y pequeñas variaciones en las mismas puedan conducir a valores significativamente distintos, sin perjuicio del preceptivo desglose en la memoria de la información requerida por el marco contable de referencia y siempre que de acuerdo con dicho marco contable resulte de aplicación el criterio de valor razonable en la citada situación.