

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

- 2664** *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.*

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, incorporó a nuestro ordenamiento jurídico la Directiva 84/253/CE, de 10 de abril de 1984, del Consejo, regulando por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas. Los cambios acaecidos en el entorno económico y financiero, con una mayor globalización e internacionalización, y la necesidad de una mayor armonización de la auditoría en la Unión Europea motivaron un proceso de reforma en este ámbito, que dio lugar a la aprobación y publicación de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253 CEE del Consejo.

Esta nueva Directiva supone un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, fijándose como uno de sus objetivos la exigencia de la aplicación de un mismo grupo de normas de auditoría constituidas éstas por las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea.

A este respecto, las Normas Internacionales de auditoría 700 «Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements» (Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros), 705 «Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report» (Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente) y 706 «Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report» (Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente), emitidas por la Federación internacional de Contadores («International Federation of Accountants» –IFAC–), constituyen el referente a escala internacional de la normativa reguladora de la actuación del auditor en relación con la emisión del informe de auditoría de cuentas.

La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha incorporado lo previsto en la Directiva 2006/43/CE a nuestra normativa en auditoría de cuentas. En particular, en relación con el informe de auditoría de cuentas anuales, el artículo 2.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley 12/2010, recoge una nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría, que se pueda ajustar y adaptar al modelo de informe de auditoría que se contenga en la norma común que a tal efecto pueda adoptar la Unión Europea, de acuerdo con la citada Directiva, al objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

En este contexto de convergencia hacia las normas internacionales de auditoría, y hasta tanto no se adopte por la Unión Europea, al amparo de lo previsto en la Directiva 2006/43/CE, una norma sobre el modelo de informe de auditoría de cuentas anuales, resulta necesario elaborar una modificación de la norma técnica de auditoría sobre informes, que se adapte a lo establecido en la nueva regulación sobre el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales previsto en la nueva redacción dada por la Ley 12/2010, debiendo tener en cuenta lo que se prevé, sobre esta materia, en las normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC (International Federation of Accountants).

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 una modificación de la sección 3 «Normas técnicas sobre informes» de las Normas Técnicas de Auditorías, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín y en la página de Internet de este Instituto, de septiembre de 2010 (número 83), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de 20 de octubre de 2010, en cumplimiento del trámite de información pública previsto legalmente.

En la modificación sometida a información pública, se incorporan cambios significativos en relación con el tratamiento en el informe de auditoría del principio de uniformidad con el que se formulan las cuentas anuales auditadas, con las circunstancias constitutivas de incertidumbres, incluidas las que pueden afectar al principio de empresa en funcionamiento, y en relación con la ubicación y estructura del informe de auditoría. Entre otros aspectos:

Se han suprimido las menciones expresas y obligatorias que en todos los casos el auditor debía reflejar en la opinión del informe de auditoría relativas tanto al cumplimiento del principio de uniformidad como a la existencia de incertidumbres que pudieran afectar significativamente a las cuentas anuales auditadas, menciones que ahora únicamente deberán reflejarse en la opinión del auditor en determinadas situaciones y de acuerdo con lo que establezcan las normas de auditoría.

El tratamiento en el informe de auditoría del principio de uniformidad se modifica en línea con la supresión en el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas de la obligada mención que en todo informe de auditoría el auditor debía reflejar en relación con el cumplimiento del citado principio contable. De acuerdo con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría a este respecto, se establece que un cambio significativo en los principios y normas contables no va a tener que reflejarse necesariamente y en todos los casos en el párrafo de opinión del informe de auditoría, como hasta ahora, sino únicamente cuando el cambio producido suponga un incumplimiento del marco normativo de información financiera. Este cambio no afecta al concreto trabajo de verificación que debe seguir realizándose sobre la aplicación correcta de este principio en la formulación de las cuentas anuales por parte de la entidad auditada, tal y como exigen las normas técnicas vigentes.

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 línea también con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría citadas, se han definido las circunstancias en que pueden considerarse «muy significativas» en relación con las cuentas anuales.

Se incorporan cambios que van a afectar a la estructura y formato del informe, al distinguirse en la norma que se somete a información entre elementos básicos del informe de auditoría de cuentas anuales, los elementos que siempre deberán aparecer en cualquier informe de auditoría, y «otros elementos del informe de auditoría», que se incorporarán al informe de auditoría en función de las circunstancias concretas de cada trabajo de auditoría.

Entre los elementos básicos del informe de auditoría se han incorporado algunos aspectos previstos en la nueva redacción del artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas que en las normas técnicas vigentes no se mencionan, como son: la identificación expresa del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación a la entidad auditada, la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración correspondiente de la entidad auditada y la responsabilidad del auditor de emitir una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto.

Por otra parte se simplifica el contenido del párrafo de opinión respecto a la enumeración de todos los documentos o estados contables integrantes de las cuentas anuales que hasta ahora se mencionan expresamente, suprimiendo la referencia a los estados de cambios en el patrimonio neto y a la información necesaria y suficiente para su comprensión adecuada, por no ser necesario hacer una mención expresa a todos estos documentos al estar implícitos en la manifestación relativa a que las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera, puesto que la imagen fiel sólo puede alcanzarse cuando las cuentas anuales se formulen de acuerdo con dicho marco que exige la presentación de todos los estados y documentos contables e información necesaria y suficiente en la memoria para obtener una adecuada comprensión e interpretación de dichas cuentas anuales.

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.

Asimismo, hay que destacar que la norma sometida a información pública no regula los criterios de actuación del auditor de cuentas sobre las cifras e información comparativa que figuran en las cuentas anuales a auditar, o en los casos en que se presente, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de ejercicios anteriores junto

con las del ejercicio en curso, al tratarse específicamente en la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa, que con esta fecha se somete igualmente al trámite de información pública.

Finalmente, hay que tener en cuenta que los cambios introducidos por esta Resolución de modificación de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes afectarán al resto de Normas Técnicas de Auditoría vigentes en todo lo referido al nuevo tratamiento de los diferentes aspectos modificados, como: el principio de uniformidad, el de empresa en funcionamiento y las incertidumbres, así como el propio modelo de informe de auditoría, por lo que una vez que esta modificación de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes entre en vigor, el tratamiento que sobre estas cuestiones se recoge en el resto de Normas Técnicas de Auditoría queda derogado en todo lo que sea contradictorio con lo previsto en esta nueva Norma Técnica.

En el trámite de información pública se han presentado alegaciones al texto publicado, si bien no de carácter sustancial, sino de precisión terminológica y coherencia normativa. Dichas alegaciones han sido sometidas al Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el que se han aceptado algunas de ellas, por lo que se han incorporado al texto sometido a información pública, que se ha visto modificado de forma poco sustancial.

En consecuencia, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

Primero.—La publicación de la modificación de la sección 3 «Normas Técnicas sobre Informes» de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, incluyendo unas mínimas modificaciones al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

Segundo.—La citada modificación de las Normas Técnicas sobre Informes será de aplicación obligatoria a los informes de auditoría de cuentas que se emitan a partir del 1 de enero de 2011.

Tercero.—A partir de dicha fecha quedará derogado el tratamiento previsto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría vigentes en todo lo referido a los aspectos modificados, particularmente, respecto de la aplicación del principio de uniformidad, de empresa en funcionamiento, incertidumbres y modelo de informe de auditoría a emitir, que resulte contradictorio con lo dispuesto en esta modificación de las Normas Técnicas de Auditoría.

Madrid, 21 de diciembre de 2010.—El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, José Antonio Gonzalo Angulo.