

TEMA 4:

EL INFORME DE AUDITORÍA

1. INTRODUCCIÓN

El ICAC considera que el **objetivo** de la auditoría de cuentas anuales de una entidad es la **emisión de un informe en el que se ponga de manifiesto una opinión técnica** sobre los estados financieros en todos sus aspectos significativos.

Al término de su trabajo el auditor deberá evaluar la evidencia obtenida y comunicar sus resultados a los diversos interesados. **Dos son los informes** en los que el auditor va a manifestar dichos resultados:

- **El informe a la gerencia** sobre las debilidades encontrados en el sistema de control interno, también conocido como **carta de recomendaciones**
- **El informe de auditoría**

2. LA CARTA DE RECOMENDACIONES

Las normas técnicas de auditoría establecen la obligación del auditor de comunicar a su cliente las **debilidades significativas en el sistema de control interno** identificadas en el curso del trabajo de auditoría.

Existen **dos grupos** principales de información:

- Comentarios sobre el control interno establecido por la dirección.
- Ajustes y reclasificaciones.

3. EL INFORME DE AUDITORIA

La materialización final del trabajo llevado a cabo por los auditores independientes se documenta en el dictamen, informe u opinión de auditoría. Además, para aquellas entidades sometidas a auditoría legal, este documento junto con las cuentas anuales del ejercicio forma una unidad, siendo **obligatorio** para proceder al **depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil que se incluya el informe emitido por los auditores** de la sociedad.

El informe de auditoría independiente deberá contener, como mínimo, los siguientes **elementos básicos**:

1. El título o identificación.
2. Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo.
3. Identificación de la entidad auditada.
4. El párrafo de “alcance”
5. El párrafo de “opinión”
6. El párrafo o párrafos de “salvedades”
7. El párrafo o párrafos de “énfasis”
8. El párrafo sobre el “Informe de Gestión”
9. La fecha del informe.
10. El nombre, dirección y datos registrales del auditor.
11. La firma del informe por el auditor.
12. El párrafo legal o comparativo.

1.- El título o identificación:

Deberá identificarse el informe bajo el **título de “Informe de Auditoría Independiente de Cuentas Anuales”**, para que cualquier lector del mismo pueda distinguirlo de otros informes que puede emitir el auditor resultado de trabajos especiales, revisiones limitadas o informes preparados por personas

distintas de los auditores, como pueden ser los informes de la Dirección o de otros órganos internos de la entidad.

2.- A quién se dirige y quienes lo encargaron:

El auditor dirigirá su informe a la **persona o al órgano de la entidad del que recibió el encargo de la auditoría**. Normalmente, el informe del auditor se dirigirá a los accionistas o socios.

3.- Identificación de la entidad auditada.

El informe del auditor contendrá el **nombre o razón social completos de la entidad** objeto de la auditoría.

4.- El párrafo de “alcance”:

Este párrafo, cuyo objeto es describir la amplitud del trabajo de auditoría realizado, debe claramente:

- a) Identificar **los estados financieros auditados**.
- b) Hacer referencia al **cumplimiento** en el examen de las **normas de auditoría**.

Si el auditor no mencionara en el párrafo de alcance ninguna limitación o salvedad, se entenderá que ha llevado a cabo todos los procedimientos y pruebas de auditoría necesarios para expresar su opinión sobre los estados financieros de la entidad. En caso contrario, deberá hacer constar que han existido limitaciones al alcance en su examen, lo que se dirá de la siguiente forma: “excepto por la salvedad mencionada en el párrafo X siguiente, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (. . .)”. .

5.- El párrafo de “opinión”:

El párrafo de opinión del Informe de Auditoría Independiente debe mostrar claramente el **juicio final del auditor sobre si las cuentas anuales**, consideradas en todos los aspectos significativos, **expresan adecuadamente o no la imagen fiel** de los siguientes aspectos de la entidad auditada:

- de la situación financiera (referencia al pasivo del balance).
- del patrimonio (referencia al activo del balance)
- de los resultados de las operaciones (referencia a la cuenta de pérdidas y ganancias), y
- de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio (referencia al cuadro de financiación anual)

También en el párrafo de opinión, el auditor hará constar, en su caso, la naturaleza de **cualquier salvedad significativa con los estados financieros**. Cuando se diera esta circunstancia, es preciso que se incluya la expresión “excepto por” . Cuando la salvedad o salvedades fueran muy significativas, el auditor deberá denegar su opinión o expresar una opinión desfavorable.

6.- El párrafo o párrafos de “salvedades”:

Cuando el auditor ha de poner de manifiesto en su informe que existen algunos **reparos en relación con los estados financieros** formulados por la sociedad, utiliza el párrafo (o párrafos) de salvedades, en el cual se deben justificar siempre los motivos de sus reparos.

Los párrafos de salvedades se sitúan entre el párrafo de alcance y el párrafo de opinión, por ñlo que son también llamados párrafos intermedios. Nunca se debe confundir un párrafo de salvedades con uno de énfasis. El hecho recogido en un párrafo de salvedades afecta a la opinión, el reflejado en un párrafo de énfasis, no.

7.- El párrafo o párrafos de “énfasis”:

Cuando en un informe de auditoría aparece un párrafo de énfasis, el auditor pretende con ello destacar al lector ese hecho en concreto, el cual considera de especial trascendencia para la sociedad, si bien ello no significa que la opinión de auditoría deba recoger salvedad alguna. Nunca debe confundirse, por tanto, un párrafo de énfasis con uno de salvedad.

Algunas razones usuales por las que el auditor suele incluir en su informe de auditoría párrafos de énfasis son:

- Por la necesidad de poner de manifiesto que un porcentaje importante de las operaciones (compras o ventas) se están realizando con una entidad en concreto.
- Salvedades puestas de manifiesto en anteriores informes y corregidas en este ejercicio. Normalmente tales correcciones se habrán realizado utilizando las cuentas 779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores o 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores, lo que asimismo es motivo de mención especial en el informe a través del párrafo de énfasis.
- Defecto de cobertura de seguros sobre el inmovilizado de la sociedad.
- No aplicación excepcional de algún principio o norma contable (con el que el auditor está conforme) debido a su aplicación impediría mostrar la imagen fiel. Si el auditor no está conforme con la no aplicación, dará lugar a salvedad o a una opinión negativa.

8.- El párrafo sobre el “Informe de Gestión”:

En determinadas situaciones **el auditor se ve en la obligación de analizar el contenido del informe de gestión**, aunque la responsabilidad del auditor respecto al contenido de dicho informe alcanza únicamente lo concerniente a la información contable que pudiera contener dicho informe de gestión y no la información no contable que los administradores hayan hecho incluir en el mismo.

9.- La fecha de emisión del informe:

El informe del auditor debe expresar una fecha. **La fecha del informe deberá ser la del último día del trabajo en las oficinas de la entidad**, ya que en esta fecha habrá completado sus procedimientos de auditoría.

En casos especiales en que el auditor obtiene una **nueva evidencia** entre la fecha de terminación de los trabajos y la fecha de entrega del informe, si esta evidencia afecta al contenido del informe, **podrá poner dos fechas distintas, una para el contenido del informe y otra para la evidencia en cuestión**.

10.- El nombre, dirección y datos registrales del auditor:

Con independencia del nombre del auditor, el informe debe mostrar, lo que **normalmente se hace a modo de membrete, la dirección y la ciudad en que radica el despacho de dicho auditor y su número de inscripción en el ROAC**. Si éste número no figura en el membrete, habrá de consignarse junto con el nombre del auditor.

11.- La firma del informe por el auditor:

El informe debe ir firmado por un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). En el caso de informes correspondientes a auditorías realizadas por sociedades de auditoría inscritas en dicho Registro, el informe debe indicar:

NOMBRE DE LA SOCIEDAD
Firma del socio o socios
Nombre del socio o socios firmantes

12.- El párrafo legal o comparativo:

Cuando el Informe de Auditoría se refiera a las cuentas anuales de un ejercicio, deberá incluir un párrafo, después del párrafo de alcance, que hace mención al hecho de que **las cuentas auditadas son únicamente las del último ejercicio**.

De acuerdo con la legislación mercantil española, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen a efectos comparativos las cifras del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación correspondientes al ejercicio anterior. Cuando solamente se presenten cifras comparativas del ejercicio anterior y no cuentas anuales completas, el auditor deberá indicar, en un párrafo intermedio, que su opinión se refiere exclusivamente al último ejercicio.

Cuando la entidad hubiera estado sometida a auditoría obligatoria en el ejercicio anterior, el auditor **deberá indicar**, además, **si fue él mismo** quien efectuó dicha auditoría **o, en caso contrario, indicar que fue realizada por otro auditor**, la fecha de emisión del informe y el tipo de opinión emitida (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada).

Si la empresa sometió a auditoría, de forma voluntaria, las cuentas anuales del ejercicio anterior, las indicaciones a dicho informe de auditoría voluntaria pueden ser omitidas. En este último caso,

el auditor deberá requerir de la entidad que identifique como “no sometidas a auditoría obligatoria” las cifras relativas al ejercicio anterior incluidas en las cuentas anuales a efectos comparativos.

Cuando **la sociedad no haya sometido a auditoría las cuentas anuales del ejercicio precedente y no hubiera estado obligado a ello**, identificará las cifras comparativas como no auditadas. No obstante, **cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someterse a auditoría en el ejercicio anterior**, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría.

4. LA OPINIÓN DEL AUDITOR

Existen cuatro tipos de opinión en auditoría:

1. opinión favorable,
2. opinión con salvedades,
3. opinión desfavorable, y
4. opinión denegada.

4.1. Opinión favorable

Una opinión **favorable, limpia, positiva o sin salvedades**, expresa que el auditor ha quedado satisfecho, en todos los aspectos importantes, de que los estados financieros objeto de la auditoría reúnen los requisitos siguientes:

- Se han preparado de acuerdo con principios y criterios contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- Se han preparado de acuerdo con las normas y disposiciones estatutarias y reglamentarias que les sean aplicables y que afecten significativamente a la adecuada presentación de la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera.
- Dan, en conjunto, una visión que concuerda con la información de que dispone el auditor sobre el negocio o actividades de la entidad.
- Informan adecuadamente sobre todo aquello que puede ser significativo para conseguir una presentación e interpretación apropiadas de la información financiera.

4.2. Opinión con salvedades (o calificada, con reservas o con excepciones)

Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que **existen una o varias circunstancias en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, que pudieran ser significativas**. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias, por ser muy significativas, impiden que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas.

A continuación, pasamos a estudiar las distintas circunstancias que pueden originar una opinión con salvedades.

a) Limitaciones al alcance:

Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar uno o varios procedimientos de auditoría o éstos no pueden practicarse en su totalidad;

Dentro de las limitaciones al alcance, hemos de diferenciar entre dos tipos:

- Aquellas que provienen de la entidad auditada (limitaciones impuestas)
- Aquellas que vienen causadas por las circunstancias (limitaciones sobrevenidas)

Entre las primeras podemos referirnos, a modo de ejemplo, a la **negativa de la entidad a entregarnos determinada información o a dejarnos practicar determinados procedimientos de auditoría** (por ejemplo, el de confirmación de saldos de clientes).

Entre las segundas podríamos incluir la **destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar recuentos físicos de existencias** por haber sido nombrados auditores con posterioridad al cierre del ejercicio.

En un informe de auditoría, una limitación al alcance tiene efecto sobre el párrafo de alcance y sobre el párrafo de opinión, dado que hemos de poner de manifiesto no sólo en la opinión esta circunstancia, sino que en el alcance de nuestro trabajo hemos de dejar evidencia de la imposibilidad (limitación) de realizar una parte del trabajo.

b) Incertidumbres:

Una incertidumbre se define como un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no un hecho futuro; por ello, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes.

Reclamaciones, litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la sociedad por diversas circunstancias (pérdidas operativas continuadas, falta de liquidez, imposibilidad de obtener financiación suficiente, etc.) y contingencias fiscales son algunos de los ejemplos de asuntos o situaciones inciertas cuyo desenlace final no puede ser estimado y son, por tanto, incertidumbres.

c) Errores o incumplimientos de los principios y normas contables generalmente aceptados:

Los **errores** que pueden presentarse son los siguientes:

- Utilización de principios y normas contables distintos de los generalmente aceptados.
- Errores, fueran o no intencionados, en la elaboración de las cuentas anuales. Entre ellos se incluyen los errores aritméticos, los errores en la aplicación práctica de los principios y normas contables y los errores de interpretación de hechos.
- Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada.
- Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosados en la Memoria, según procediera.

d) Cambios, durante el ejercicio, de principios y normas contables, respecto a los aplicados en el ejercicio anterior:

Cuando se hubiera producido un cambio en los principios y normas contables o en el método de su aplicación que afectara de forma significativa la comparabilidad de las cuentas anuales, el auditor deberá mencionar expresamente en el párrafo de opinión de su informe que existe una salvedad a la aplicación uniforme de principios y normas contables.

4.3. Opinión desfavorable (negativa o adversa)

Una opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que **las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas generalmente aceptados.

Para que un auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que, a su juicio, **afectan a las cuentas anuales en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos** que hacen que concluya de forma desfavorable.

4.4. Opinión denegada (abstención de opinión)

Cuando el auditor **no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión** sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

La necesidad de denegar la opinión puede originarse exclusivamente por:

- Limitaciones al alcance de auditoría y/o
- Incertidumbres de importancia muy significativa que impidan al auditor formarse su opinión.

ID	DESCRIPCIÓN	CONTENIDO
A	Título	<i>Informe de auditoría independiente de cuentas anuales.</i>
B	Identificación destinatarios	<i>A los accionistas de.....</i>
1	Párrafo de alcance	<i>Hemos auditado las cuentas anuales de (....) excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 3, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas....</i>
2*	Párrafo legal o comparativo	<i>De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una.....</i>
3*	Párrafo de salvedad por limitación al alcance	<i>No hemos podido examinar.....</i>
4*	Párrafo de salvedad por incertidumbre	<i>La sociedad está inmersa en una inspección fiscal</i>
5*	Párrafo de salvedad por incumplimiento de los PyNCGA	<i>La entidad no valora adecuadamente.....</i>
6*	Párrafo de énfasis	<i>La sociedad depende fuertemente de un solo cliente.....</i>
7	Párrafo de opinión	<i>En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo 5; excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si conociéramos el desenlace de la inspección fiscal en curso a que nos referimos en el párrafo 4; excepto por los ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiésemos podido verificar las partidas citadas en el párrafo 3; las cuentas del ejercicio 2012 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio.....</i>
8*	Párrafo del informe gestión	<i>El informe de gestión adjunto....</i>
9*	Párrafo final	<i>Dando por finalizada la actuación profesional, emito....</i>
C	Fecha del informe	<i>Sevilla, a 5 de marzo de 2013</i>
D	Firma del informe	
E	Identificación del auditor	<i>Nombre, domicilio profesional y datos registrales del auditor o de la sociedad de auditoría; se suelen recoger en el membrete del destinatario.</i>
* Los párrafos que pueden no aparecer, según los casos, en algunos informes		