

DESCRIPCIÓN DE LOS DISTINTOS ERRORES COMETIDOS POR LOS AUDITORES CUANDO REDACTAN INFORMES DE AUDITORÍA. UN ESTUDIO APLICADO A LAS EMPRESAS GALLEGAS¹

MERCEDES MAREQUE ÁLVAREZ-SANTULLANO
FRANCISCO JAVIER LÓPEZ CORRALES
Universidad de Vigo

Recibido: 2 de febrero de 2011

Aceptado: 22 de diciembre de 2011

Resumo: El informe de auditoría de cuentas anuales debe seguir el formato y la terminología específica recogida en las Normas técnicas de auditoría (NTA) para cumplir su fin, lo que implica la expresión de una opinión profesional sobre el contenido de las cuentas anuales por parte del auditor. Este trabajo pretende analizar los errores que contienen los informes de auditoría de una muestra representativa de empresas gallegas en el período 2004-2007. La observación realizada permitió concluir que los informes que no contienen una opinión favorable son los que presentan un mayor número de errores. Estos errores figuran fundamentalmente en los párrafos de comparabilidad, salvedades y opinión del informe. Asimismo, detectamos que los auditores que ejercen a título individual son los que cometen más errores, cuestión que creemos de interés tanto para los usuarios de los informes como para el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), principal encargado del control de calidad.

Palabras clave: Informe de auditoría / Errores significativos / Errores muy significativos / Normas técnicas de auditoría.

DESCRIPTION OF THE DIFFERENT MISTAKES MADE BY THE AUDITORS WHEN THEY DRAFT AUDIT REPORTS. A STUDY APPLIED TO THE GALICIAN COMPANIES

Abstract: The audit report of annual accounts must follow the specific format and terminology contained in the Technical Standards on Auditing to fulfill its purpose, which involves the expression of professional opinion on the content of annual accounts by the auditor. This work analyzes the errors contained in the audit reports of a representative sample of Galician companies, from 2004 to 2007. The observation has allowed us to conclude that the reports do not contain an unqualified opinion are those with more errors. These errors are mainly in the comparability paragraph, in the qualified paragraphs and in the opinion paragraph of the report. In addition, we found that the auditors are individual practitioners who make more errors, an issue that we believe of interest to users of the reports to the Institute of Accounting and Auditing (ICAC), principal in charge of quality control.

Keywords: Audit report / Significant errors / Very significant errors / Technical standards on auditing.

1. INTRODUCCIÓN

En la parte introductoria de las Normas técnicas sobre informes (incluidas en la Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991, modificada por la Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010) se define el informe de auditoría de cuentas anuales como un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor, así como su opinión profesional sobre aquellas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas,

¹ Este trabajo es parte de una tesis doctoral presentada en octubre de 2010 por Mercedes Mareque en la Universidad de Vigo.

(modificada por la Ley 12/2010, de 30 de junio) en las disposiciones que se dicten en su desarrollo (Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre) y en las normas técnicas, pero, además, en su apartado 3.9 se señala que los auditores también deberán seguir estrictamente el formato y la terminología de los modelos que se incluyen o anexan en dicha norma. Por lo tanto, y basándonos en estas normas, podemos deducir que la forma de redacción del informe no es libre, sino que debe seguir expresamente la normativa recogida en las NTA, de ahí que nuestro trabajo se haya fundamentado en el análisis de los errores que contienen los informes como resultado de la no estricta aplicación de las NTA.

La finalidad de este trabajo es analizar los errores que contienen los informes de auditoría de una muestra representativa de empresas gallegas en cada uno de los años objeto de estudio (2004-2007) con el propósito, por un lado, de dar a conocer estos errores a los distintos usuarios de la información y, por otro, de que el organismo regulador de la auditoría en España –el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)– tenga en consideración estas situaciones a la hora de realizar controles de calidad.

El trabajo se estructura en siete secciones. Después de esta introducción, en la sección 2 se presentan brevemente las referencias a las incorrecciones encontradas en los informes de auditoría por otros autores. En la sección 3 denotamos la metodología utilizada en el análisis, mientras que en la sección 4 describimos la muestra objeto de estudio. En la sección 5 recogemos los errores detectados en los informes de auditoría analizados, que serán identificados para cada uno de los párrafos del informe, incluyendo a modo de ejemplo determinados párrafos extraídos de aquellos. En la sección 6 se analiza el número de errores encontrados por informe y su relación con determinados factores. Y finalmente, en la sección 7 se presentan las principales conclusiones obtenidas en el estudio.

2. ESTUDIOS SOBRE LAS INCORRECCIONES COMETIDAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA

El informe de auditoría es un documento de vital importancia, pues es el medio de comunicación entre el auditor y los usuarios –externos e internos–, que resume todo su trabajo y que debe estar libre de incorrecciones y ser, como indican las NTA, lo más claro posible. Términos tales como fraude, irregularidades, confusiones y errores se utilizan en las NTA para comunicar las responsabilidades de los auditores, aunque a veces estos términos son ambiguos, ya que existen diferentes percepciones en el concepto de responsabilidad para los auditores y para los usuarios de los informes de auditoría (Butler *et al.*, 2010).

No tenemos conocimiento de estudios realizados a nivel nacional o internacional que aborden aisladamente el análisis de las incorrecciones cometidas por los auditores a la hora de redactar los informes de auditoría de las cuentas anuales y, por lo tanto, del grado de cumplimiento por parte de aquellos de las NTA. Sin embargo, existen trabajos de carácter descriptivo o empírico en los que, además de es-

tudiar la relación entre el informe de auditoría sobre todo mediante la emisión de la opinión y de los cambios de auditor, de los análisis de las salvedades o de las repercusiones de la opinión ofrecida en el informe anual, a veces también mencionan ciertas incorrecciones relacionadas con el cumplimiento de las NTA² con las que se encontraron los autores a la hora de realizar su investigación, aunque en la mayoría de los casos no dejan de ser referencias, pues no desarrollan un estudio exhaustivo de ellas. Las incorrecciones recopiladas en estos estudios, que se presentan resumidas en el cuadro 1, coinciden en parte con los resultados obtenidos en nuestro trabajo y, además, corroboran que estas incorrecciones no son algo reciente, sino que son cometidas por los auditores desde hace tiempo, siendo conocidas por los propios auditores, las corporaciones y el ICAC (Gutiérrez, 2009, pp. 151-167).

El resumen de estos estudios (cuadro 1) se ha estructurado en tres bloques: el primero analiza muestras de empresas obtenidas a través de diversos registros mercantiles; el segundo hace referencia a los resultados alcanzados a través de la base de datos de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV); y el tercer y último bloque resume un estudio en el que se hace referencia a las conclusiones y experiencias del autor en función de su actividad como director de Control de Calidad en el Registro de Economistas Auditores (REA).

Cuadro 1.- Estudios relacionados con las incorrecciones cometidas en los informes

AUTORES	ESTUDIOS		
	Objetivo	Metodología y muestra	Resultados (relativos a las incorrecciones)
ÁMBITO: REGISTROS MERCANTILES			
Alcarria (1997)	Analizar aspectos formales y de contenido de una muestra de informes de auditoría	Estudio de informes de auditoría correspondientes al periodo 1992-1995 de una muestra de 60 empresas con domicilio en Castellón, elegidas de forma aleatoria entre las que tenían obligación de auditarse, analizándose aspectos formales de acuerdo con las NTA y aspectos de contenido de los informes	-Existencia de salvedades por dudas de continuidad o por contingencias fiscales no registradas adecuadamente -Falta de reflejo en la opinión de salvedades por limitación incluidas en el párrafo de alcance
López Corrales (1997, 1998)	Evaluar si los profesionales de la auditoría cumplen la normativa vigente cuando redactan sus informes, analizando distintas incorrecciones	Análisis de 158 informes de auditoría depositados en los registros mercantiles de las cuatro provincias gallegas entre los años 1990 y 1993, estudiando el grado de corrección o incorrección en la redacción de los informes	-Falta de referencia en el párrafo de alcance a las limitaciones que posteriormente aparecen redactadas en los párrafos de salvedades y opinión -Omisión de información obligatoria en el párrafo de comparabilidad -Párrafos de salvedades con errores: falta de cuantificación de salvedades, confusión entre los distintos tipos de salvedades, inclusión de salvedades por limitación al alcance de forma reiterada sin que los auditores mencionen la aplicación de métodos alternativos para obtener evidencia suficiente y adecuada pudiendo eliminar la limitación (falta de rigor profesional), falta de explicación de las circunstancias que llevan a emitir una opinión con salvedades por incertidumbre -Se cuestiona la utilidad de los párrafos de énfasis: carecen de información relevante para terceros, confunden los conceptos de énfasis y salvedad, se utilizan para encubrir salvedades y, a veces, se sitúan después de la opinión -Existencia de informes con dos opiniones

² Además de la Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991, por la que se publican las NTA, existen otras normas que hay que tener en cuenta cuando se redactan los informes, muchas de las cuales están siendo modificadas con el objetivo de adaptar nuestra normativa a las normas internacionales de auditoría de la International Federation of Accountants (IFAC). Las más relevantes son las resoluciones del ICAC de 31 de mayo de 1993, de 14 de junio de 1999, de 25 de febrero de 2003, de 26 de febrero de 2003 y de 21 de diciembre de 2010.

Cuadro 1 (cont.).- Estudios relacionados con las incorrecciones cometidas en los informes

AUTORES	ESTUDIOS		
	Objetivo	Metodología y muestra	Resultados (relativos a las incorrecciones)
AMBITO: REGISTROS MERCANTILES			
López <i>et al.</i> (1997)	Evaluar la opinión que tienen los auditores sobre la información contable elaborada por este colectivo a través del informe de auditoría	Análisis del contenido de 335 informes de auditoría correspondientes a empresas que depositan sus cuentas en el Registro Mercantil de Asturias en el año 1994	<ul style="list-style-type: none"> - Incorrecto tratamiento de los cambios en principios y normas contables en los párrafos de salvedades y opinión - Incorrecto tratamiento de determinadas salvedades como incertidumbres
Hernández y Vidal (1998)	Analizar aspectos formales y de contenido de una muestra de informes de auditoría	Estudio de 336 y 292 informes de auditoría depositados en el Registro Mercantil de Murcia para los ejercicios 1995 y 1996, respectivamente, analizándose específicamente las diferentes formas jurídicas de las sociedades auditadas en el cumplimiento de la normativa sobre informes desde el aspecto formal, y en el estudio de carácter técnico sobre el contenido y las características de ciertos párrafos de los informes	<p>En relación con el párrafo de alcance:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Falta de referencia a limitaciones, a pesar de aparecer en el párrafo de opinión - Utilización de terminología ambigua relacionada con la denominación de las cuentas anuales - Error en la denominación de los responsables de las cuentas anuales
AMBITO: CNMV			
Navarro (1995)	Constituir una estadística de cumplimientos e incumplimientos de normas contables manifestadas en los informes de auditoría, y elaborar un catálogo de posibles incumplim. a la luz del trabajo empírico y sobre cómo los auditores muestran estas salvedades contables en los informes	Estudio de los informes de auditoría, centrándose en los párrafos de alcance y opinión de 74 compañías que cotizan en la Bolsa de Madrid en el ejercicio 1993	- La redacción de salvedades es complicada y caótica
Cabal y Robles (1998)	Evaluar la opinión que tienen los auditores acerca de la información publicada por las entidades que cotizan en Bolsa	Estudio de los tipos de opinión emitidos en los informes, y análisis de los motivos que originaron las opiniones con salvedades de 319 informes de auditoría de 241 empresas, cuyos títulos cotizan en la Bolsa de Madrid en el ejercicio 1995	<ul style="list-style-type: none"> - Tratamiento diferencial de idénticas situaciones en los párrafos de énfasis y salvedades - Falta el párrafo del informe de gestión o su redacción es incorrecta
Cabal (2001)	Evaluar la significación de las opiniones de auditoría calificadas y de sus factores determinantes	Estudio de informes de auditoría no favorables, profundizando en factores que condicionan negativamente la opinión del auditor, de 1.603 informes de auditoría de empresas admitidas a cotización en la Bolsa de Madrid (1994-2000)	<ul style="list-style-type: none"> - Ausencia de pronunciamiento del auditor sobre algunos cambios en los principios contables - Aplicación de tratamientos alternativos para una misma cuestión, como salvedad o énfasis - Emisión de opiniones parciales - Deficiencias de información en el párrafo del informe de gestión
Gutiérrez (2009)	Estudios que incluyen deficiencias significativas encontradas en los informes de auditoría (no se especifica la muestra) detectadas tanto por el ICAC como por las corporaciones, en relación con: <ul style="list-style-type: none"> - Deficiencias observadas en los controles técnicos efectuados por el ICAC - Deficiencias significativas en el control técnico expuestas por representantes del ICAC a título personal en distintos actos organizados por la profesión - Deficiencias expuestas por las corporaciones en documentos relacionados con jornadas de formación sobre actuaciones de control de calidad 		<ul style="list-style-type: none"> - Los estados financieros o las cuentas anuales sobre los que se efectuó el trabajo de auditoría no se corresponden con los que el auditor identificó en el párrafo de alcance del informe - En relación con el párrafo de comparabilidad, no opinar sobre el cuadro de financiación, no indicar el sentido de la opinión emitida por el propio auditor (si es el mismo del ejercicio anterior) o por otro auditor (auditor antecesor) - En relación con los párrafos de salvedades: redacción confusa de estos, no incluir salvedades que ponen de manifiesto omisiones de información - Redactar párrafos de énfasis en lugar de párrafos de salvedades - En el párrafo de opinión no especificar el tipo de salvedad que se incluye en los párrafos intermedios, obviar la opinión sobre la uniformidad

FUENTE: Elaboración propia.

3. METODOLOGÍA

Nuestro estudio analiza los *errores significativos* y *muy significativos* que contienen los informes de auditoría de cuentas anuales de la muestra descrita en la sección 4, que fueron observados a través del análisis pormenorizado de esos informes, y basándonos siempre en lo contenido en las NTA.

El trabajo se estructura en dos partes diferenciadas: en la primera se describen los distintos errores significativos y muy significativos observados en diferentes párrafos de los informes de auditoría, mientras que en la segunda se analizan el número de errores significativos y muy significativos encontrados por informe y su relación con ciertos factores cualitativos como, por ejemplo, con el tipo de auditor, el tipo de opinión y el sector.

3.1. IDENTIFICACIÓN DE LOS ERRORES

Para identificar los errores cometidos por los auditores en los diferentes párrafos en los informes de auditoría, hemos tenido en cuenta su importancia y su valor o relevancia, en función de lo que se les asignó un nivel de significación, quedando clasificados en errores significativos y errores muy significativos. El criterio utilizado para considerar los errores como muy significativos ha sido que con la información que estos contienen el lector o usuario no podrá formarse una opinión correcta sobre la fiabilidad de las cuentas anuales, impidiéndole tomar decisiones. Dentro de esta clasificación, incluimos los informes que presentaban las siguientes circunstancias:

- La falta del párrafo de opinión. Aunque no encontramos un número relevante de informes con este problema, creemos que la falta de este párrafo en un informe debe ser incluida en este apartado, ya que no aporta ninguna credibilidad en relación con el contenido en los estados financieros auditados.
- La inclusión de dos opiniones. A nuestro juicio, y basándonos en la normativa existente, un informe de auditoría no puede contener dos opiniones distintas, ya que al opinar de una manera sobre una de las partes y de otra distinta sobre el resto se contradice lo legalmente previsto en el Código de Comercio. Creemos que este tipo de opinión no se ajusta a lo contenido en las NTA³, donde solo aparece un único tipo de opinión (que es lo más razonable), pues el informe ha de expresar una opinión para las cuentas anuales en su conjunto, y si alguno de sus componentes peca de algún error, este error afectará a todas ellas. Asimismo, este error confunde a los distintos usuarios de la información, impidiéndoles tomar decisiones sobre la fiabilidad de los estados financieros basándose en la opinión expresada por el auditor en el informe.

³ Los informes que contenían dos opiniones no correspondían en ningún caso al primer año de auditoría, excepción contenida en las normas técnicas para la emisión de dos opiniones.

- La inclusión de forma reiterada de la misma limitación al alcance durante cuatro ejercicios consecutivos sin justificar la realización de procedimiento alternativo alguno que permita eliminar esa limitación⁴. Creemos que a veces los auditores prefieren hacer constar una limitación al alcance en sus informes y no aplicar otros procedimientos alternativos. Este es el caso de los informes con limitaciones por no presenciar el recuento de existencias realizado por el mismo auditor durante cuatro ejercicios consecutivos. Entendemos que estas situaciones deben considerarse como un error muy significativo por la falta de rigor profesional del auditor y por la importancia que puede tener el área de existencias en las cuentas anuales en su conjunto.

Los criterios que se aplican para considerar los errores como significativos son que la redacción del informe dificulte su comprensión al lector o usuario, o que al informe le falte información considerada como necesaria para la toma de decisiones, lo que podría provocar decisiones incorrectas. Dentro de esta clasificación podemos incluir como ejemplo las siguientes situaciones: la no inclusión o la inclusión incorrecta de información en el párrafo de comparabilidad, la inclusión de salvedades en los párrafos de énfasis, la redacción de salvedades después de la opinión, o la confusión entre los distintos tipos de salvedades.

Este salto que se da en el concepto entre significativo y muy significativo dependerá de la importancia relativa de los errores encontrados en los informes objeto de estudio. Aunque somos conscientes de que a veces es difícil discernir entre una y otra calificación, tal vez la línea que separa estos dos niveles esté en que el error *muy significativo* implica una circunstancia que afecta de manera fundamental a la comprensión y, por lo tanto, a la toma de decisiones.

3.2. OTROS FACTORES QUE INTERVIENEN EN EL ESTUDIO

Como acabamos de señalar, la variable central de este trabajo es la existencia de errores en los informes de auditoría. Con el objetivo de relacionar en qué circunstancias o para qué tipo de empresas son más frecuentes los tipos de errores descritos en el epígrafe anterior, hemos tenido en cuenta un conjunto de factores relacionados con la sociedad auditada, con el auditor y con el propio informe de auditoría. Así, en relación con la sociedad auditada, se ha considerado el sector; en lo que se refiere al auditor, se ha valorado su clasificación; y por lo que respecta al informe, se ha analizado la opinión que contenía dicho informe. Estos tres factores quedaron clasificados de la siguiente manera:

⁴ Debemos hacer constar que el horizonte temporal de nuestro estudio se limita a cuatro años, lo que supone una restricción a la hora de delimitar y considerar si en años anteriores los informes de estas sociedades contenían –o no– limitaciones al alcance relacionadas con el error definido. En consecuencia, en este caso concreto no son comparables los datos del ejercicio 2004 con los del 2007.

- *Tipo de auditor.* Con el fin de especificar si ciertos auditores (sin concretar las firmas) tienen una mayor propensión a emitir informes con errores, se clasificaron en tres categorías: multinacionales, que incluyen las conocidas como *big four* (Deloitte, PricewaterhouseCoopers, KPMG y Ernst & Young) y otras multinacionales; sociedades con domicilio en la Comunidad Autónoma de Galicia o en cualquier otro ámbito nacional; y auditores individuales, que son personas físicas que ejercen a título individual y que también pueden tener su domicilio en la Comunidad Autónoma de Galicia o en cualquier otro ámbito nacional.
- *Tipo de opinión.* Los informes se agruparon según dos tipos de opinión: los de opinión favorable; y los de opinión calificada⁵ (se refieren a informes con salvedades, denegada, desfavorable o con dos opiniones) o sin opinión (se refieren a los informes que no contienen párrafo de opinión).
- *Sector.* Por cuestiones de operatividad, los sectores se agruparon en las siguientes categorías: industrias extractivas y manufactureras; construcción; comercio al por mayor y al por menor; transporte, almacenamiento y hostelería; y finalmente, el resto de los sectores.

4. MUESTRA

La información para obtener los informes de auditoría de las cuentas anuales que conformarían nuestra población la obtenemos, en primer lugar, de los cinco registros mercantiles de la Comunidad gallega (Ourense, Lugo, Pontevedra, A Coruña y Santiago) y, en segundo lugar, de la base de datos ARDAN. Así, hemos obtenido información de 1.025 sociedades por año que presentaron informes de auditoría de las cuentas anuales entre los ejercicios 2004 y 2007, sin distinguir entre auditoría obligatoria o voluntaria. Como nuestro objetivo era analizar los informes de auditoría de cuatro años consecutivos (2004-2007), hemos eliminado aquellas empresas de las que no se disponía del informe para alguno de esos años. La distribución por sectores de la muestra se presenta en la tabla 1, en la que se puede observar que el sector con más peso es el de las industrias extractivas y manufactureras, con un 37,86% de las empresas.

Tabla 1.- Distribución sectorial de la muestra

SECTOR	Nº DE EMPRESAS	PORCENTAJE DE EMPRESAS
Industrias extractivas y manufactureras	117	37,86
Construcción	43	13,92
Comercio al por mayor y al por menor	95	30,74
Transporte, almacenamiento y hostelería	20	6,47
Resto	34	11,00
TOTAL	309	100,0

FUENTE: Elaboración propia.

⁵ Esta clasificación del tipo de auditor ya fue utilizada por otros autores en sus estudios empíricos como, por ejemplo, Caso *et al.* (2003).

El procedimiento utilizado para la elección de nuestra muestra ha sido el método de muestreo aleatorio estratificado sin reposición, donde los estratos son los sectores de actividad a los que pertenecían las empresas de nuestra población, con afijación proporcional al número de empresas del sector. Fijamos el error de estimación $\varepsilon = 0,01$ y, dado que no existen estudios previos que determinen el valor de p_h (proporción de informes del sector h que no presentan errores), para cada $h=1,2,\dots,H$ consideramos el caso más desfavorable, es decir, $p_h = 5$. El tamaño muestral obtenido para cada año es $n = 309$.

5. DESCRIPCIÓN DE LOS ERRORES ENCONTRADOS EN LOS ELEMENTOS DEL INFORME

Los errores más relevantes que se han detectado se sitúan en los distintos párrafos del informe, por lo que se expondrán párrafo a párrafo y según su grado de significación. Además, como elemento clarificador de los razonamientos expuestos, hemos incluido ejemplos extraídos de los informes analizados.

5.1. EL PÁRRAFO DE ALCANCE, EL PÁRRAFO DE COMPARABILIDAD Y EL PÁRRAFO DE ÉNFASIS

En el párrafo de alcance, y teniendo en cuenta los tres aspectos que debe contener –identificación de cuentas anuales, referencia a las NTA aplicadas e indicación a los procedimientos previstos en las normas técnicas que no se pudieron aplicar debido a la existencia de limitaciones al alcance–, pudimos comprobar que los informes que contienen algún tipo de incorrección no suponen un porcentaje muy elevado (casi un 7% del total), aunque a lo largo de los cuatro años van disminuyendo. Los errores que detectados se clasificaron únicamente como significativos, y se refieren a las siguientes situaciones: 1) a que algunos auditores no hacen referencia en este párrafo a la presencia de limitaciones al alcance que después redactan en sus correspondientes párrafos intermedios de salvedades, y que son incluidos en el párrafo de opinión⁶; y 2) a la existencia de errores en relación con la fecha de las cuentas anuales. Concretamente, se observa algún caso donde no se corresponde la fecha indicada en el informe con la fecha real de las cuentas anuales que se están auditando, siendo la fecha que figura la del año siguiente o la del anterior.

El volumen de incorrecciones cometidas en el párrafo de comparabilidad es significativo: supone casi un 30% del total de los párrafos analizados en los cuatro años del estudio. Además, aunque la mayoría de los párrafos contiene una única incorrección, también hay párrafos con dos y tres incorrecciones. Igual que en el párrafo anterior, los errores se clasificaron como significativos, y hacen referencia a las siguientes situaciones:

⁶ Este error ya fue mencionado por autores como López Corrales (1997, p. 196), Hernández y Vidal (1998, p. 9) o Gutiérrez (2009, pp. 315-326), aunque no indican el porcentaje o el número de informes detectados con esta incorrección.

- 1) *Cuando en el párrafo no se incluye información de carácter obligatorio o cuando se incluye de forma incorrecta.* Así, cuando la sociedad fue auditada en el año anterior, algunos auditores no incluyen en este párrafo la opinión, la fecha o si fueron ellos u otros auditores quienes auditaron en el año anterior. También existe algún caso en el que el auditor, a pesar de ser él mismo quien realizó la auditoría del año anterior, señala que fueron otros quienes auditaron la sociedad, aunque podría decirse –y sin que esto justifique su actuación– que este último error puede deberse al cambio de estatus del auditor, esto es, que el auditor pasa de ejercer a título individual a formar parte de una sociedad. En otros casos, los auditores incluyen una opinión diferente de la emitida el año anterior, haciendo constar que la opinión del ejercicio anterior había sido favorable cuando fue con salvedades, o viceversa.
- 2) *Cuando el párrafo de comparabilidad contiene una redacción antigua, que ya no se emplea para realizar los informes.* Este error se refiere a que algunos auditores utilizan una expresión que fue modificada por el ICAC mediante la Resolución de 1 de diciembre de 1994. Esta Resolución modificó, entre otros, un problema que en su momento fue considerado como de redacción, porque daba lugar a interpretaciones equivocadas, y que se refería a la expresión que entonces se incluía en el párrafo de comparabilidad expresada de la siguiente forma: “*Dado que tales cifras del ejercicio 19XX-1 no constituyen cuentas completas, nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX...*”. Las cifras del ejercicio 19XX, que se presentaban junto con las cuentas anuales de 19XX, por sí solas no formaban cuentas completas, pero podía interpretarse como que en el año anterior no existían cuentas completas, o bien que las cifras de 19XX-1 no eran coincidentes con las contenidas en las cuentas completas de dicho año. Por ello, la nueva redacción suprimió la frase “*Dado que tales cifras del ejercicio 19XX-1 no constituyen cuentas completas*”, y desde ese momento el informe presenta únicamente la expresión “*Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX*”. Esta modificación afectó a la totalidad de los informes de auditoría, fuera cual fuera la opinión (ICJCE, 1996, p. 112). Lo que más nos ha llamado la atención de este error no es su presencia en algunos de los informes, sino que se trata de un cambio que tuvo lugar hace más de diez años, lo que implica una falta de actualización por parte de los auditores que lo cometen.
- 3) *Cuando algunos informes no hacen referencia al cuadro de financiación*⁷. Como contemplan las normas técnicas sobre informes, y de acuerdo con la legislación mercantil, las cuentas anuales de un ejercicio incluirán a efectos compara-

⁷ Aquellas sociedades que están obligadas a presentar sus cuentas en el modelo normal, y por lo tanto a auditarse, deberán contemplar dentro de la memoria el cuadro de financiación. Como señalan las normas de valoración de las cuentas anuales 8ª a) del Plan General Contable –aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad–, en cada partida del cuadro de financiación deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior; sin embargo, si en el ejercicio anterior se formulara memoria abreviada, podrán omitirse las cifras del ejercicio precedente.

tivos las cifras del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación correspondientes al ejercicio anterior. El auditor, por una parte, deberá hacer constar en el párrafo de comparabilidad que está expresando su opinión para las cuentas de un ejercicio; y, por otra parte, deberá expresar de forma clara y precisa en el párrafo de opinión, entre otras, su opinión sobre si el cuadro de financiación recoge adecuadamente la información sobre los recursos obtenidos y aplicados.

Al comprobar si el párrafo de comparabilidad contenía –o no– toda la información requerida por las normas técnicas, nos encontramos con un conjunto de informes en los que el auditor no mencionaba el cuadro de financiación, y que consideramos como un error por estar la entidad obligada a presentar ese estado. Pero, dado que en la muestra no se distinguió entre auditoría obligatoria y voluntaria, para aquellos casos donde nos encontramos que en el párrafo de comparabilidad no se hacía referencia al cuadro de financiación, y para poder determinar si su ausencia era –o no– un error, comprobamos que la no realización de este estado era debida a que la entidad no estaba obligada a presentarlo por auditarse voluntariamente.

Otros autores también detectaron distintos errores en este párrafo. Así, López Corrales (1997, pp. 312-313) hace referencia a que cerca de un 14% de estos párrafos eran incorrectos, señalando incorrecciones como la omisión del párrafo en el informe estando obligado a incluirlo en él; no hacer referencia a la fecha, a la opinión y/o al auditor del ejercicio anterior o a otros motivos; o no figurar alguna expresión contenida en la redacción del párrafo según las normas técnicas. Por su parte, Gutiérrez (2009, pp. 315-326) concluye que, aun existiendo en la memoria de las cuentas anuales el cuadro de financiación, el auditor no hace referencia expresa a ese estado ni en el párrafo de comparabilidad ni en el de opinión de su informe de auditoría, y no existe constancia de los motivos de esta omisión o, por el contrario, el auditor opina sobre la representación de la imagen fiel del cuadro de financiación sin que este figure como apartado en la memoria; asimismo, detecta algunos casos en los que el auditor no indica el sentido de la opinión emitida en el ejercicio anterior tanto si fue él quien emitió el informe como si fue otro auditor.

El auditor, a la hora de redactar en el informe las distintas situaciones con las que se ha encontrado en el proceso de auditoría, debe ser lo más claro posible e intentar que su redacción no sea ambigua, que no genere confusión o dobles interpretaciones. En los párrafos de énfasis esta situación no suele ser habitual, pues no llega a un 1% del total de los informes analizados aquellos que contienen alguna incorrección, aunque sí se ha observado algún caso donde el tipo de redacción utilizada podría generar confusión por lo que respecta a si realmente se trata de una situación a la que únicamente se le debería poner énfasis o si, por el contrario, podría ser una salvedad por incumplimiento de una norma contable pero justificada.

A veces, se hace constar en un párrafo de énfasis un incumplimiento de la norma por formulación de cuentas anuales consolidadas (Real Decreto 1815/1991, de

20 de diciembre) pero, como se puede observar en el ejemplo 1, la última parte del párrafo parece querer justificar este incumplimiento, estimando que su efecto no sería significativo sobre el patrimonio de la empresa auditada. Creemos que la redacción es confusa y ambigua pues, por una parte, expone un incumplimiento y, por otra, lo justifica.

EJEMPLO 1.- Párrafo de énfasis

“La Sociedad es dominante de un grupo de sociedades y, de acuerdo con la legislación mercantil vigente, debería formular cuentas anuales consolidadas. Hasta la fecha de nuestro informe no se han formulado dichas cuentas anuales consolidadas para los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 2005 y de 2006. Se estima que el patrimonio neto consolidado no diferiría significativamente del patrimonio mostrado en las cuentas anuales adjuntas”.

López Corrales (1997, p. 332) cuestiona la utilidad de estos párrafos, pues considera que en la mayoría de los casos no contienen información relevante para terceros, que confunden el concepto de énfasis con el de salvedad, que a veces se utilizan para encubrir salvedades, y que en algunos casos se sitúan después de la opinión.

5.2. LOS PÁRRAFOS DE SALVEDADEDES

Como se constatará en los ejemplos que se van a presentar, a nuestro juicio, a veces la forma de redactar las salvedades es confusa, pues le falta claridad e incluso llega a ser ambigua. Esto genera verdaderos problemas de entendimiento tanto sobre el contenido de la salvedad como sobre el tipo de salvedad que se está exponiendo. De ahí que en algunos casos hayamos tenido que leer varias veces estas salvedades para poder entenderlas y/o clasificarlas; otras veces hemos acudido directamente al párrafo de opinión para conocer el tipo de salvedad que se está describiendo. A la hora de examinar estos párrafos encontramos que cerca de un 17% del total de los informes analizados contienen alguna incorrección, siendo su evolución a lo largo de los cuatro años ligeramente descendente. Los errores *significativos* más relevantes observados en estos párrafos hacen referencia a las siguientes situaciones:

1) *Confusión entre los distintos tipos de salvedades o la no inclusión de estas en los párrafos intermedios.* Se expone en un párrafo de salvedades calificado por el auditor como de incertidumbre⁸ cuando, en nuestra opinión, refleja un incumplimiento de principios y normas contables. En el ejemplo 2 se observa que no cumple la definición de incertidumbre, pues el auditor menciona que no existe un contrato de arrendamiento, lo que puede representar un incumplimiento, pero no

⁸ El apartado 3.7.9. de la Norma técnica sobre informes señala que “un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza en la fecha del balance, por depender de que ocurra –o no– algún hecho futuro, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes...”.

alcanzamos a comprender que pueda implicar una incertidumbre. Además, afirma que se emite mensualmente una factura, por lo que se conoce el importe de esta.

En el ejemplo 3 el auditor incluye una salvedad por incertidumbre sobre una estimación⁹ conocida de unos clientes de dudoso cobro y sobre los que no se ha dotado provisión alguna.

En otras ocasiones, ciertas salvedades reflejan un incumplimiento, aunque el auditor las incluye como salvedades por limitación al alcance¹⁰. En el ejemplo 4 el auditor no menciona que no pueda aplicar algún procedimiento que pueda limitar su trabajo, sino que indica que la sociedad auditada no ha dotado una determinada provisión por un futuro importe a desembolsar y que, en nuestra opinión, y según lo expresado en el párrafo, podría ser estimado.

EJEMPLO 2.- Párrafo de salvedades

“La Sociedad posee instalaciones localizadas en edificaciones que no son de su propiedad, sin que conste que exista contrato de arrendamiento, aunque el titular de las edificaciones emite mensualmente facturas por el alquiler”.

EJEMPLO 3.- Párrafo de salvedades

“La Sociedad mantiene diversos saldos de clientes que pudiesen considerarse de dudoso cobro por importe de 128.817 euros netos de su efecto fiscal. La Compañía está realizando las gestiones necesarias para la realización de dichos cobros”.

EJEMPLO 4.- Párrafo de salvedades

“Se considera que la empresa no tiene en cuenta lo estipulado en el convenio colectivo en relación con el premio de jubilación de los trabajadores que sean acreedores a él, por lo que respecta a la dotación de una provisión en relación con el previsible desembolso que se tendrá que efectuar”.

Somos conscientes de lo expresado en el apartado 3.7.8. de las Normas técnicas sobre informes en lo que respecta a que el auditor estará obligado a cuantificar y a obtener la información sobre un incumplimiento o a conseguir la información incorrecta a partir de los libros y registros de la entidad auditada sin aumentar sustancialmente su trabajo de auditoría. No obstante, y como señala la citada norma, si la información no fuese fácilmente cuantificable u obtenible deberá requerir a los administradores de la entidad auditada que realicen la cuantificación y que preparen la información necesaria; si no lo hacen, el auditor podrá calificar la situación de incumplimiento y/o de limitación al alcance de su trabajo. Por otra parte, según se recoge en el apartado 3.7.11. de esas normas, si el auditor considera que una situación puede ser estimada razonablemente por la entidad, y si la entidad no lo ha-

⁹ El apartado 3.7.10. de la Norma técnica sobre informes indica en relación con las incertidumbres que “el auditor no debe calificar de incertidumbres las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para clientes incobrables...”.

¹⁰ El apartado 3.7.1. de la Norma técnica sobre informes define la limitación cuando “el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en las normas técnicas, o aquellos otros procedimientos adicionales que el auditor considera necesarios en el caso concreto de acuerdo con su buen juicio profesional, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la entidad auditada”.

ce o si realiza una estimación que no es razonable con base en la evidencia disponible, deberá redactarse como un incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptadas.

Observamos la redacción de salvedades por limitación al alcance relacionadas con el principio de gestión continuada cuando la norma técnica sobre el principio de empresa en funcionamiento (Resolución del ICAC de 31 de mayo de 1993) no contempla esta posibilidad. Además, se aprecia algún párrafo de salvedades redactado después del párrafo de opinión, siendo esta situación de los párrafos claramente errónea, pues en el apartado 3.2.6. de las Normas técnicas sobre informes se señala que los párrafos de salvedades son párrafos intermedios entre el de alcance y el de opinión (Resolución del ICAC de 21 de diciembre de 2010).

Por último, encontramos algún caso en el que, debiendo constar un párrafo de salvedades, el auditor no lo hace. Nos referimos, por una parte, y relacionado con el párrafo de comparabilidad, al caso anteriormente expuesto en el que el auditor no incluía salvedad alguna por omisión de información en el informe por no incluir la empresa en la memoria el cuadro de financiación, estando obligada a ello; y, por otra parte, observamos casos en los que el auditor incluía una salvedad por omisión en el párrafo de opinión sin redactar el párrafo intermedio de salvedades.

En Gutiérrez (2009, pp. 315-326), Alcarria (1997, p. 82) o López *et al.* (1997, pp. 280-285) se mencionan, pero sin incluir el porcentaje o el número de incorrecciones encontradas, errores similares a los señalados en nuestro estudio y relacionados con la no inclusión de salvedades que ponen de manifiesto omisiones de información, el incorrecto tratamiento de determinadas salvedades por incertidumbre, dudas de continuidad o contingencias fiscales, el incorrecto tratamiento de cambios en los principios y normas contables, o la falta de explicación de las circunstancias que llevan a emitir una opinión con salvedades por incertidumbre.

2) *Falta cuantificar el efecto de determinadas salvedades sobre las cuentas anuales.* En la mayor parte de los informes se describen las salvedades en mayor o menor medida y de forma más o menos clara, pero no siempre cuantifican el efecto de las salvedades sobre las cuentas anuales que viene contemplado en los apartados 3.7.6. y 3.7.8. de las Normas técnicas sobre informes (ejemplo 5).

EJEMPLO 5.- Párrafo de salvedades

“Tal y como menciona la nota 11 de la memoria adjunta, a 30 de noviembre de 2004 dentro del epígrafe «Deudores-Administraciones Públicas» se incluye un crédito fiscal por importe de 390.978 euros derivado de la base imponible negativa del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003. De acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, estos créditos solo serán objeto de registro en el caso del cumplimiento de determinadas condiciones y de las que en la fecha actual no existe evidencia”.

3) *Inclusión de salvedades en párrafos de énfasis.* El apartado 3.2.7. de las Normas técnicas sobre informes es concluyente cuando indica que un párrafo de salvedad en ningún caso debe ser sustituido por un párrafo de énfasis. Básicamente, los párrafos de énfasis analizados denotan tres situaciones: a) la falta de dotación de provisiones para cubrir pasivos contingentes relacionados con un crédito exis-

tente en su inmovilizado financiero con origen en empresas vinculadas; b) el incumplimiento de los plazos establecidos en el Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas para la enajenación de acciones propias (ejemplo 6); y c) relaciona el incremento de determinada reserva con cargo a resultados, incumpliendo también lo estipulado en la Ley de Sociedades Anónimas (ejemplo 7). Esta última situación es tratada por otros auditores como incumplimiento, siendo redactada en su correspondiente párrafo de salvedades y, por supuesto, con efecto sobre la opinión.

EJEMPLO 6.- Párrafo de salvedades

“La Sociedad posee acciones propias que representan el 37% de su capital social. Debido a las fechas de su adquisición –el 13,2% en agosto de 2003 y el 23,8% restante en febrero de 2006– y a la modalidad por la que fueron adquiridas, se está incumpliendo en la fecha de firma del presente informe el artículo 76 de la Ley de Sociedades Anónimas por lo que respecta al plazo de un año fijado para la enajenación de acciones propias que superen el 10% del capital social”.

EJEMPLO 7.- Párrafo de salvedades

“La Sociedad, según se especifica en la nota 4g de la memoria, incrementa durante el ejercicio 2004 la «reserva especial factor agotamiento» con cargo al resultado de dicho ejercicio sin haber sido aprobado previamente el balance de la junta general de socios. Esta circunstancia contraviene el artículo 213.1 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (aplicable por remisión expresa del artículo 84 de la Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada) hasta que la citada junta de socios apruebe la distribución del resultado que figura en la nota 3 de la memoria”.

El tratamiento de un mismo hecho como salvedad y como párrafo de énfasis ya fue señalado por otros autores (García *et al.*, 1996, p. 51; Cabal, 2001, p. 27; Cabal y Robles, 1998, p. 33), aunque ninguno de ellos proporciona cifras concretas sobre el porcentaje o sobre el número de errores encontrados, como ya señalamos con anterioridad. Cabal y Robles (1998, p. 33) concluyen que *“circunstancias como el tratamiento diferencial de idénticas situaciones o la confluencia de párrafos de salvedades con párrafos de énfasis son que la redacción del párrafo de opinión de detalle distinta naturaleza de estos componentes intermedios, podría confundir a lectores poco relacionados con la terminología contable y auditora”.*

4) *Falta de mención a la utilización o aplicación de procedimientos prácticos de auditoría alternativos que permitan obtener evidencia suficiente y adecuada para eliminar la reiterada limitación al alcance de los informes.* Observamos que de forma reiterada el auditor incluye en algunos informes la misma limitación al alcance, no mencionando en ningún momento la utilización de algún tipo de procedimiento alternativo o adicional que permita eliminar esa limitación inicialmente encontrada. Aunque esta situación no puede ser considerada estrictamente como un incumplimiento de las NTA, consideramos, al igual que otros autores (López Corrales, 1997, p. 349), que denota una falta de rigor profesional por parte de estos profesionales. Por lo tanto, se ha decidido que si esta situación se repetía durante dos o tres años consecutivos sería catalogada como *error significativo* y como *error muy significativo* si se repetía durante los cuatro años.

Así, casi el 30% de los informes no hacen referencia a la utilización de procedimientos alternativos para obtener evidencia sobre una limitación al alcance en el año 2004, manteniendo esta situación durante los cuatro años objeto de estudio y siendo la redacción de esas limitaciones en cada uno de los años prácticamente la misma.

Las limitaciones a las que se hace referencia en estos párrafos de salvedades están relacionadas, por un lado, con la imposibilidad de verificación de determinada información por carecer la empresa de esa información o por no querer facilitarla (verificación de información económico-financiera de sociedades participadas nacionales o extranjeras, verificación de inventarios o verificación de determinados activos del inmovilizado material); y, por otro lado, con la imposibilidad de cuantificar determinados saldos (la determinación de cobros a deudores de la cuenta de tesorería o la imposibilidad de cuantificar determinadas provisiones de personal por carecer la empresa de estudios actuariales para su determinación).

Podemos destacar que de las 52 empresas que en alguno de los años contienen salvedades por limitación al alcance un 50% mantienen alguna salvedad de este tipo durante los cuatro años objeto de estudio, porcentaje verdaderamente relevante.

5) *Redacciones muy confusas y con falta de información.* Estas situaciones, en nuestra opinión, reflejan incorrecciones de carácter significativo, ya que consideramos que su redacción era muy confusa o ambigua e, incluso, como a continuación demostraremos con algunos ejemplos, que proporcionan escasa o nula información.

Cuando determinados informes redactan salvedades de forma ambigua, y no somos capaces de decidirnos entre dos tipos de salvedad, la solución es acudir al párrafo de opinión para constatar el tipo de salvedad expuesta. Sirva como muestra el ejemplo 8, en el que, una vez leída la salvedad, creemos que, por una parte, hace referencia a una limitación al alcance que el auditor sufre por no haberle sido entregada la carta de manifestaciones debidamente firmada, pero, por otra parte, la inclusión de la palabra “incertidumbre” nos confunde y nos lleva a pensar que también podría ser considerada por el auditor como una salvedad por incertidumbre. Al comprobar el párrafo de opinión constatamos que el auditor la contempla como incertidumbre.

Sin acudir a la opinión, con otros párrafos no sabemos si se trata de una salvedad o de una situación en la que se estaba poniendo énfasis. Esto último nos ocurre con lo recogido en el ejemplo 9, en el que en la opinión del auditor señala que este párrafo hace referencia a una salvedad por incertidumbre.

Autores como Gutiérrez (2009, pp. 315-326) o Navarro (1995, p. 76) coinciden con nosotros en que determinadas salvedades contienen redacciones confusas, afirmando este último que “*en ocasiones, las salvedades recogidas en los informes presentan una redacción particularmente complicada y farragosa, aún para expertos, no digamos ya para usuarios con conocimientos económico-financieros medios o escasos*”.

EJEMPLO 8.- Párrafo de salvedades

“En la fecha de este informe no me ha sido entregada la carta de manifestaciones de la dirección debidamente firmada, provocando una incertidumbre de difícil cuantificación”.

EJEMPLO 9.- Párrafo de salvedades

“Al ser la primera auditoría, el importe de las reservas a fecha 31/12/2003 podría ser distinto de haberse auditado el ejercicio”.

5.3. EL PÁRRAFO DE OPINIÓN

El párrafo de opinión y el párrafo de salvedades son los que contienen un mayor número de incorrecciones y, además, es en ellos donde se detectan los errores catalogados como muy significativos. Cerca de un 19% de los informes analizados contienen algún error en estos párrafos, siendo su evolución ligeramente descendente entre el primer año y el último.

El auditor mostrará claramente en este párrafo su juicio profesional con respecto a si las cuentas anuales expresan –o no– en todos sus aspectos significativos la imagen fiel. Para la emisión de este juicio, además de lo contenido en el apartado 3.2.5. de las Normas técnicas sobre informes, deberá tener en cuenta lo contemplado en el apartado 3.6. sobre los tipos de opinión y el formato de los modelos que se adjuntan en las normas técnicas sobre informes.

5.3.1. Errores significativos

La redacción de los informes con *errores significativos* puede dar lugar a que al usuario del informe le falte información necesaria para la toma de decisiones o que, incluso, le pueda suponer una dificultad a la hora de entender el informe. Además, determinadas incorrecciones que observamos en algunos de los informes analizados no implican interpretación de norma alguna, sino que son situaciones contempladas en las NTA y que, por lo tanto, deben ser reflejadas en el informe como establecen esas normas. Los errores encontrados hacen referencia a estas situaciones:

1) *La inexistencia de determinadas expresiones relacionadas con la opinión sobre los contenidos de los estados financieros.* Siguiendo lo descrito en las NTA, este párrafo del informe debe mostrar claramente la opinión del auditor sobre si las cuentas anuales, consideradas en todos sus aspectos significativos, expresan adecuadamente –o no– la imagen fiel de los siguientes aspectos de la entidad auditada: patrimonio y situación financiera (referencia al balance), resultados de las operaciones (referida a la cuenta de pérdidas y ganancias), y recursos obtenidos y aplicados (cuadro de financiación). A veces, en el párrafo de opinión falta alguna o varias de estas expresiones: “*de los recursos obtenidos y aplicados*”, “*de los resultados de*

las operaciones”, y “de la situación financiera”; para el caso de la primera expresión, cuando no se hacía referencia a ella en el párrafo de opinión, se ha comprobado la obligatoriedad –o no– de presentar el cuadro de financiación dentro de la memoria.

2) *Los efectos de determinadas salvedades solo afectan a parte de las cuentas anuales*¹¹. Algunos auditores incluyen en su informe salvedades por limitación al alcance, pero a la hora de redactar la opinión denotan que el efecto de estas salvedades es únicamente sobre la cuenta de pérdidas y ganancias y no sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, como indica la norma (ejemplo 10).

EJEMPLO 10.- Párrafo de opinión

“En nuestra opinión, excepto por los efectos sobre la cuenta de pérdidas y ganancias de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiésemos podido llevar a cabo los procedimientos descritos en la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 2005 adjuntas expresan...”.

3) *No se incluyen en la opinión situaciones redactadas –o no– en los párrafos intermedios*. A medida que hemos ido exponiendo las distintas incorrecciones encontradas en otros párrafos del informe, hemos ido haciendo referencia, en su caso, al efecto que tendría la incorrección cometida sobre el párrafo de opinión, que incluían hechos como la redacción en párrafos de énfasis de situaciones que, a nuestro juicio, reflejaban salvedades y, por lo tanto, sin efecto en la opinión; la no inclusión en párrafos de salvedades de situaciones de omisión de información y, por lo tanto, sin efecto en la opinión; y la redacción de dos salvedades diferentes en el mismo párrafo intermedio, pero haciendo alusión en el párrafo de opinión únicamente a una de ellas.

En el ejemplo 11 se denota un párrafo de salvedades por limitación al alcance en cuya parte final se redacta una omisión de información no mencionada en el párrafo de opinión.

EJEMPLO 11.- Párrafo de opinión

“La Sociedad ha venido realizando a lo largo de los últimos años inversiones de capital social de determinadas empresas, siendo en muchos casos la dirección y administración común. Con respecto a las «empresas asociadas», la entidad no nos ha podido facilitar el acceso a sus registros y documentación contable, lo que nos permitiría su verificación para satisfacernos razonablemente de que el valor contabilizado no era superior al correspondiente porcentaje del patrimonio neto de la entidad, así como de la capacidad de reembolso de los saldos pendientes mencionados en la memoria (notas 7 y 9). Asimismo, con respecto a la entidad participada «..., Lda.», no se mencionan los datos económicos obligatorios en la nota 7 de la memoria. En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido obtener y verificar los registros contables de las entidades participadas mencionadas en el párrafo anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan...”.

¹¹ En el apartado 3.6.3. de las Normas técnicas sobre informes, en relación con la opinión con salvedades, se señala que “este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto...”.

En relación con la *inclusión en el párrafo de opinión de salvedades que no aparecen redactadas en párrafos intermedios*, en el ejemplo 12 la fórmula elegida por el auditor para incluir una salvedad por limitación al alcance es errónea, pues contraviene lo señalado en las Normas técnicas sobre informes. Por una parte, y según se recoge en el apartado 3.2.4.c) de esas normas, en el párrafo de alcance se hará una indicación de los procedimientos que no hubieran podido aplicarse como consecuencia de limitaciones al alcance y, por otra parte, en el apartado 3.7.4. se indica que para incluir estas limitaciones en el párrafo de alcance debe realizarse incluyendo la expresión “*excepto por*”. Además, debe incluirse un párrafo intermedio que haga referencia expresa a esa limitación. De ahí que la fórmula utilizada por el auditor para exponer la limitación al alcance sea incorrecta, pues no hace referencia a ella en el párrafo de alcance ni tampoco está redactada en un párrafo intermedio, sino que lo incorpora directamente como salvedad a mitad del párrafo de opinión.

En relación con el *incorrecto tratamiento de los cambios en los principios y normas contables que afectan a la uniformidad* (apartado 3.7.16. de las Normas técnicas sobre informes), el auditor incluye un párrafo intermedio en el que describe el cambio, pero no hace referencia a él en el párrafo de opinión (ejemplo 13).

En relación con el *tratamiento particular dado a cierto tipo de salvedades por omisión de información*¹², son salvedades que se incluían en el párrafo de opinión, pero no en los párrafos intermedios de salvedades. La fórmula tan característica utilizada a la hora de expresar en el párrafo de opinión estas omisiones de información la realizan mayoritariamente las sociedades multinacionales¹³. En el ejemplo 14 se presenta un párrafo de opinión con la fórmula incorrectamente utilizada.

EJEMPLO 12- Párrafo de alcance y de opinión

“Hemos auditado las cuentas anuales de «... SA», que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en esa fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión...”

En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 2005 adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de «... SA», a 31 de diciembre de 2005, y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en esa fecha y, «excepto por los efectos de aquellas modificaciones que podrían haber sido necesarias si hubiésemos podido revisar la información requerida por el artículo 127 ter. párrafo 4 de la Ley de Sociedades Anónimas», contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”.

¹² El apartado 3.7.7. de las Normas técnicas sobre informes señala que las omisiones de información se incluirán en párrafos intermedios, indicando en el párrafo de opinión la expresión: “En nuestra opinión, excepto por la omisión de información que se detalla en la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas...”.

¹³ El tratamiento dado por estos auditores a estas omisiones de información es erróneo, pero pudimos comprobar la existencia de literatura actualizada en la que se contempla esta fórmula a la hora de incluir estas omisiones de información en los informes (Arenas y Moreno, 2008, p. 108).

EJEMPLO 13- Párrafo de opinión

“6. Tal y como se menciona en el punto 4.6 de la memoria adjunta, la Sociedad ha cambiado el criterio de valoración de existencias. Este cambio, con el que estamos de acuerdo, ha supuesto valorar las existencias a precios de coste, lo que no ocurrió en el ejercicio 2003. Como consecuencia de este cambio, las existencias y el resultado se han infravalorado en 113.886,15 euros.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse puesto de manifiesto de no existir las limitaciones al alcance mencionadas en los «párrafos 3 a 5», las cuentas anuales del ejercicio 2007 adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de «..., SA» a 31 de diciembre de 2004, y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en esa fecha, y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuadas, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”.

EJEMPLO 14- Párrafo de opinión

“En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 2007 adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de «..., SA» a 31 de diciembre de 2007, y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en esa fecha, y «excepto por la falta de información detallada relativa al administrador único requerida según el artículo 127 ter. de la Ley de Sociedades Anónimas», contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuadas, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”.

4) *Inclusión de datos no acordes con el ejercicio que se está auditando o con la sociedad auditada.* En algún caso, la fecha de cierre de las cuentas anuales expresada en este párrafo de opinión no coincide con las auditadas y, en otro caso, la denominación social de la empresa objeto de auditoría no pertenece a la que se estaba auditando.

5) *El párrafo no está redactado de acuerdo con lo señalado en las Normas técnicas sobre informes.* Como ya se ha comentado, en el párrafo de opinión el auditor debe expresar su opinión basándose en lo recogido en las NTA y tomando como base los modelos de informes contenidos en esas normas y bajo las distintas fórmulas contempladas según el tipo –o los tipos– de salvedades que hay que incluir en este párrafo. Detectamos que a la hora de redactar los párrafos de opinión algunos auditores no tienen en cuenta para cada tipo de salvedad sus redacciones particulares contempladas en dichas normas y relacionadas con las diferentes fórmulas que se deben utilizar para expresar las distintas salvedades que existen, sino que utilizan indistintamente unas u otras. En otros casos, las redacciones no son acordes a ninguna salvedad en particular, o incluyen redacciones genéricas para las distintas salvedades; otras no tienen en cuenta normas particulares para su redacción como las referidas al principio de empresa en funcionamiento.

En el ejemplo 15 se aprecia una limitación al alcance, que es reflejada en el informe con la fórmula habitual para un incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptadas.

El ejemplo 16, a nuestro juicio, hace referencia a un cambio en un principio contable en relación con la contabilización de ciertas partidas que, como se denota en el párrafo de salvedades, difieren de ejercicios anteriores y, por lo tanto, afecta a la uniformidad. Este cambio de principio debería ser incluido como un incumpli-

miento, pero utilizando la fórmula contemplada en los apartados 3.7.16. y 3.7.17. de las Normas técnicas sobre informes para aquellos casos en los que el cambio afecta a la uniformidad y que en opinión del auditor no está justificado, como se contempla en el párrafo.

EJEMPLO 15.- Párrafo de salvedades y de opinión

“En el capítulo de inversiones financieras del activo del balance, y tal y como figura en la nota 8 de la memoria adjunta, la Sociedad tiene participaciones financieras en las sociedades «..., SA» y «..., SA» por un importe de 615.615,24 euros sobre las que no hemos podido aplicar procedimientos de auditoría que nos permitan opinar sobre ellas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 2006 adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de...”

EJEMPLO 16.- Párrafo de salvedades y de opinión

“Según se explica en la nota 2, la Sociedad ha contabilizado en el ejercicio 2006 la provisión por pagas extraordinarias, cosa que supone, con respecto a ejercicios anteriores, un cambio de criterio por un importe de 67.795,05 euros.

En nuestra opinión, excepto por el efecto de la salvedad mencionada en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 2006 adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de...”

El ejemplo 17 reproduce los párrafos de salvedades y opinión de un informe de auditoría en el que el auditor, a la hora de redactar la opinión, no tiene en cuenta la existencia de los diferentes tipos de salvedades redactadas en los párrafos intermedios para aplicar o incluir sus diferentes fórmulas en la opinión. Obsérvese que el párrafo 3 hace alusión a una limitación al alcance, el párrafo 4 a un incumplimiento, y el párrafo 5 a una incertidumbre. Las fórmulas utilizadas para reflejar estas tres situaciones en el párrafo de opinión no son exactamente las incluidas en las Normas técnicas sobre informes.

EJEMPLO 17.- Párrafo de salvedades y de opinión

“3. Según se indica en la nota 4 de la memoria, la Sociedad participa en varias uniones temporales de empresas, recogiendo los resultados que le corresponden en estas en el siguiente ejercicio según establece la normativa fiscal vigente. Asimismo, sus estados financieros no han sido auditados, por lo que la Sociedad considera prudente no integrarlos en las cuentas anuales adjuntas por no conocer los criterios que han servido de base para su valoración y presentación.

4. La Sociedad no ha dotado las provisiones necesarias para corregir el valor de sus participaciones sociales en las empresas del grupo reflejadas en la nota 7 de la memoria.

5. La Sociedad tienen abiertas y, por lo tanto, sujetas a inspección las declaraciones de los cuatro últimos ejercicios de los impuestos que le son aplicables, así como los de carácter laboral por los ejercicios no prescritos para los que pudieran existir contingencias no susceptibles de cuantificación objetiva.

6. En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario por la salvedad descrita en los párrafos 3 y 4, si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en el párrafo 5, las cuentas anuales del ejercicio 2006 adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de...”

Otras veces encontramos párrafos de opinión que contienen redacciones que no podemos encuadrar en ninguna de las fórmulas recogidas en las Normas técnicas sobre informes para los distintos tipos de salvedades, pues son redacciones muy

genéricas. En los ejemplos 18 y 19 se presentan párrafos de salvedades que hacen referencia a limitaciones al alcance, que son reflejadas en el párrafo de opinión con una fórmula no contenida en las citadas normas.

EJEMPLO 18.- Párrafo de salvedades y de opinión

*“Asimismo, consigno que, al ser nombrado auditor de la Sociedad el día 2 de diciembre de 2004, no he podido validar la suficiencia del inventario inicial de existencias del ejercicio 2004 y, por lo tanto, expreso una razonable reserva sobre la fidelidad de los resultados del ejercicio auditado.
En mi opinión, salvo por lo mencionado en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 2006 adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de...”*

EJEMPLO 19.- Párrafo de salvedades y de opinión

*“6. En relación con el trabajo desarrollado, se han planteado las siguientes salvedades: a) la comprobación de la vigencia de una cobertura adecuada de seguro es una medida importante para aquellos casos en los que los bienes susceptibles de ser asegurados constituyen una parte sustancial de la empresa. Se considera una debilidad significativa el hecho de que la empresa solamente tenga contratados seguros para aquellas partidas o actividades para las cuales alguna disposición legal vigente lo exige. Se considera que las existencias de materias primas y productos terminados, maquinaria, instalaciones y lucro cesante debería, al menos, ser objeto de cobertura de estos riesgos, ya que puede ponerse en duda la aplicación del principio contable, de obligado cumplimiento, de EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO; y b) se considera que la empresa no tiene en cuenta lo estipulado en el convenio colectivo en relación con el premio de jubilación de los trabajadores que sean acreedores a él, en cuanto a la dotación de una provisión en relación con el previsible desembolso que hay que efectuar.
7. En nuestra opinión, y a expensas de las salvedades expuestas en los párrafos anteriores, las «cuentas anuales del ejercicio 2004 adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad...”*

Muchos de estos errores que acabamos de exponer son contemplados a nivel descriptivo en el trabajo realizado por Gutiérrez (2009, pp. 315-326), aunque, como ya hemos señalado con anterioridad, no incluye cifras concretas sobre porcentajes o número de errores.

5.3.2. Errores muy significativos

Para concluir con las incorrecciones encontradas en el párrafo de opinión, vamos a exponer aquellas que hemos clasificado como errores *muy significativos*, y que están relacionadas concretamente con dos situaciones:

1) *La inexistencia de opinión en informe*. Este error lo cometió durante tres años consecutivos el mismo auditor individual, quien –suponemos que por olvido– no incluyó en ninguno de los tres informes el párrafo de opinión, afirmando siempre al año siguiente en el párrafo de comparabilidad que la opinión emitida en el año anterior había sido favorable.

2) *La emisión de dos opiniones en el informe*. Ni en la normativa española ni en las Normas internacionales de auditoría de la IFAC (2009) existen referencias a la posibilidad de redacción de dos opiniones en los informes de auditoría, sino que señalan que la emisión de la opinión debe ser para los estados financieros en su conjunto y, por lo tanto, creemos que las normas son claras a la hora de expresar

que la emisión de dos opiniones no es admisible ni correcta. El porcentaje de informes con esta incorrección es mínimo, ya que de los 1.236 informes analizados solo ocho presentaban este error¹⁴, pero creemos que aun no siendo relevantes cuantitativamente, sí lo son en relación con el tipo de error que cometen y que calificamos como muy importante, de ahí su clasificación como error muy significativo. Cabe destacar, por una parte, que de las cinco sociedades que incluyen este error en sus informes, una comete el error durante los cuatro años del estudio y, por otra parte, que los auditores que emiten los informes con dos opiniones son mayoritariamente las sociedades de ámbito local y, en concreto, una en particular que ha emitido cinco de los ocho informes analizados.

Observamos tres formas distintas de incluir las dos opiniones en el informe:

a) La emisión de dos opiniones mediante dos párrafos de opinión. En el ejemplo 20 se reproduce la redacción de dos párrafos intermedios de salvedades por limitaciones al alcance referidas, por una parte, a la limitación con la que se encuentra el auditor por no haber sido él quien auditó la sociedad en el ejercicio anterior y, por otra parte, una limitación relacionada con el recuento físico de existencias por haber sido nombrado con posterioridad al cierre. El primer párrafo de opinión deniega la opinión para la cuenta de pérdidas y ganancias, y en el segundo párrafo de opinión emite una opinión con salvedades solo para el balance, no haciendo referencia a la memoria. En relación con el segundo párrafo, pueden apreciarse otras incorrecciones tales como no hacer referencia a la uniformidad en el párrafo de opinión o la falta de determinadas expresiones como “*en todos sus aspectos significativos*”.

b) La emisión de dos opiniones en el párrafo de opinión con localizaciones diferenciadas. En el ejemplo 21, a diferencia del anterior, se mencionan los tres estados de las cuentas anuales, ya que, por una parte, emite opinión con salvedades para el balance y la memoria por una limitación al alcance referida a la verificación de existencias y, por otra parte, deniega la opinión para la cuenta de pérdidas y ganancias por la misma limitación anterior. Además, como en el ejemplo anterior, si nos fijamos en la redacción del párrafos podemos apreciar otras incorrecciones: no hace referencia explícita a la limitación, falta la opinión sobre los recursos obtenidos y aplicados, o no hace referencia al concepto de uniformidad (no es el primer año de auditoría).

c) El último informe observado y emitido por una multinacional redacta una de las opiniones en un párrafo de salvedades y la otra opinión en el párrafo de opinión. Como se puede apreciar en el ejemplo 22, se deniega la opinión para la cuenta de pérdidas y ganancias en el párrafo de salvedades, una vez expuesta la limitación con la que se ha encontrado el auditor a la hora de auditar, y en el párrafo de opi-

¹⁴ Ninguno de estos informes se refiere a su primer año de auditoría o al primer ejercicio social, pues todas estas sociedades habían sido auditadas en el ejercicio anterior.

nión expresa una opinión con salvedades para el balance y la memoria por la misma limitación al alcance expuesta en el párrafo de salvedades.

Las normas técnicas no contemplan la redacción de dos opiniones en ninguno de los formatos que acabamos de exponer, de ahí que cualquiera de las fórmulas descritas sea considerada contraria a dichas normas y, por lo tanto, errónea, pues la opinión expresada deberá ser única para las cuentas anuales en su conjunto, como indican las citadas normas.

EJEMPLO 20.- Párrafo de opinión

“En mi opinión, debido a la gran importancia para la determinación del resultado del ejercicio de las limitaciones al alcance expresadas en los párrafos 3 y 4 anteriores, no puedo opinar y, por lo tanto, no opino sobre el resultado de las cuentas de pérdidas y ganancias adjunta a 31 de diciembre de 2007.

En mi opinión, excepto por los ajustes que podrían haberse considerado necesarios si se hubieran podido verificar las existencias de materiales y trabajos en curso a 31 de diciembre de 2006 y a 31 de diciembre de 2007, el balance de situación a 31 de diciembre de 2007 adjunto expresa la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de «..., SLU», y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en esa fecha, y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados”.

EJEMPLO 21.- Párrafo de opinión

“En mi opinión, excepto por los ajustes que podrían haberse considerado necesarios si no hubiésemos tenido la limitación al alcance descrita en el párrafo 3, el balance de situación a 31 de diciembre de 2004 y la memoria adjunta expresan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de «..., SA» a 31 de diciembre de 2004, y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.

Sin embargo, debido a la limitación al alcance de nuestro trabajo, descrito en el párrafo 3, no podemos expresar una opinión sobre la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2004”.

EJEMPLO 22.- Párrafo de salvedades y de opinión

“Durante el ejercicio 2005, la Sociedad ha formalizado la venta de unas concesiones de líneas de autobuses de transporte escolar y de transporte regular, dando de baja activos con un valor neto contable de 5,6 millones de euros, contabilizando un beneficio neto conjunto para esta operación por importe aproximado de 3,9 millones de euros. No obstante, a 31 de diciembre de 2005 la Sociedad no disponía de la autorización administrativa de la Xunta de Galicia para realizar el traspaso de las concesiones de líneas de autobuses de transporte regular, de manera que seguía prestando el servicio en esas líneas y registrando en sus libros los ingresos y gastos relacionados con ellas. Por lo tanto, la Sociedad no debería haber registrado en sus cuentas anuales del ejercicio 2005 la venta de las concesiones de líneas de autobuses de transporte regular. Con fecha 2 de agosto de 2006, la Dirección Xeral de Transportes de la Xunta de Galicia ha denegado el traspaso de las concesiones de líneas de autobuses de transporte regular antes citadas. Debido a que esta transacción se formalizó por un importe global y a que la Sociedad carece de información que le permita distribuir el importe de la venta entre la concesiones de líneas de autobuses de transporte escolar y de transporte regular, no podemos concluir sobre la razonabilidad de la contabilización de esta operación y, como consecuencia, no podemos opinar sobre la cuenta de pérdidas y ganancias de la Sociedad del ejercicio 2005, ni podemos concluir sobre los efectos que la denegación del traspaso de las concesiones de líneas de autobuses de transporte regular pudiera tener sobre las cuentas anuales adjuntas.

En mi opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera haberse considerado necesario si no hubiéramos tenido la limitación al alcance de nuestro trabajo que se menciona en el párrafo tercero, el balance de situación a 31 de diciembre de 2005 adjunto y las notas de la memoria relativas a él expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de...”.

La presencia en los informes de dos opiniones o la emisión de opiniones parciales sobre los distintos componentes de las cuentas anuales también fueron observadas por otros autores. Así, López Corrales (1997, pp. 348-349) realizó un análisis comparativo de los informes emitidos para las cuentas del año 1996 comparándolos con los del período 1990-1993, y señalaba que, aunque el porcentaje de informes con párrafo de opinión incorrecto no era significativo, de los señalados como erróneos correspondían a algunas multinacionales que emitían dos opiniones distintas, alcanzando para el año 1990 un 6,4%, para el bienio 1991-1992 un 5,7%, y para los años 1993 y 1996 un 5,1%. Por su parte, Cabal (2001, p. 27) refiere que observó la emisión de opiniones parciales sobre distintos componentes de las cuentas anuales, circunstancia que señala como expresamente prohibida en las Normas técnicas sobre informes, pero sin revelar cifras o porcentajes concretos del número de errores encontrados sobre el total de los informes analizados.

5.4. EL PÁRRAFO DEL INFORME DE GESTIÓN

Algunos informes no incluían el párrafo del informe de gestión cuando era obligatorio, de ahí que lo consideremos como un *error significativo*, aunque hay que señalar que solo nueve informes de los 1.236 analizados son incorrectos.

El informe de gestión no forma parte de las cuentas anuales de una sociedad, aunque para aquellas sociedades sometidas a auditoría obligatoria debe formularse y depositarse conjuntamente con las cuentas anuales. Esto significa que, por imperativo legal o por deseo de la sociedad que lo formula de forma voluntaria, en determinadas situaciones el auditor se ve obligado a analizar el contenido de ese informe, aunque la responsabilidad del auditor con respecto al contenido de ese informe alcanza solo la información contable que pudiera contener dicho informe de gestión y no la información no contable que los administradores hicieran incluir en él. No obstante, y como señala el apartado 3.5.3. de las Normas técnicas sobre informes, si existieran contradicciones significativas entre la información contable del informe de gestión con la de las cuentas anuales u otros errores evidentes, y tras las oportunas investigaciones el auditor concluyera que el informe de gestión es incorrecto y los administradores se negasen a incluir las modificaciones oportunas, el auditor deberá describir en su informe las contradicciones o los errores significativos encontrados.

En nuestra opinión, no es un párrafo que proporcione mucha información al informe, y no encontramos en los informes analizados ningún caso que hiciera mención a contradicciones o errores significativos detectados por el auditor.

Cabal y Robles (1998, p. 30) y Cabal (2001, p. 27) señalan que a veces no se incluía este párrafo y que en otros casos, aunque se incorporase, no se hacía mención expresa a su concordancia con las cuentas anuales, sin incluir ninguno de ellos cifras concretas sobre el número o el porcentaje de errores encontrados.

6. DESCRIPCIÓN DE LA FRECUENCIA DE ERRORES EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA EN FUNCIÓN DEL TIPO DE AUDITOR, DEL TIPO DE OPINIÓN Y DEL SECTOR AL QUE PERTENECE LA EMPRESA AUDITADA

En esta sección se detalla el número de errores significativos y muy significativos detectados en los informes de auditoría de las cuentas anuales objeto de estudio, y que ya hemos descrito en la sección anterior. Asimismo, los relacionaremos con el tipo de auditor que firma el informe, con el tipo de opinión que contiene y con el sector de actividad al que pertenece la empresa auditada.

Cabe recordar que como errores significativos se especificaron la falta de información obligatoria en el párrafo de comparabilidad, la confusión o la falta de cuantificación de salvedades, no incluir en la opinión situaciones redactadas en los párrafos de salvedades, o la inexistencia del párrafo de informe de gestión; y como errores muy significativos se señalaron la existencia de dos opiniones o la inexistencia del párrafo de opinión.

6.1. RELACIÓN ENTRE EL NÚMERO DE ERRORES Y EL TIPO DE AUDITOR

Como se puede ver en la tabla 2, el número de errores significativos que contienen los informes varía sensiblemente según quién realice la auditoría. Se advierte que en todos los años los auditores que ejercen a título individual son los que emiten en proporción un mayor número de informes con errores significativos, seguidos por las sociedades y, por último, por las multinacionales. Por lo que respecta a la evolución del número de errores cometidos para cada uno de los tipos de auditor desde el primer año hasta el último, son los auditores individuales los únicos que reducen el número de errores.

Tabla 2.- Relación entre el número de errores significativos por informe y el tipo de auditor

Auditor	2004				2005				2006				2007			
	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total
Mult.	75 96,2%	3 3,8%	0 0%	78 100%	66 82,5%	11 13,8%	3 3,7%	80 100%	66 80,5%	13 15,8%	3 3,7%	82 100%	76 85,4%	9 10,1%	4 4,5%	89 100%
Soc.	132 82,5%	20 12,5%	8 5%	160 100%	121 76,6%	11 13,3%	16 10,1%	158 100%	123 79,4%	20 12,9%	12 7,7%	155 100%	12 80,5%	21 13,6%	9 5,8%	154 100%
Aud. indiv.	58 53,5%	19 26,8%	14 19,7%	71 100%	40 56,3%	18 25,4%	13 18,3%	71 100%	44 61,1%	17 23,6%	11 15,3%	72 100%	40 60,6%	15 22,7%	11 16,7%	66 100%

NOTA: Mult.: Multinacionales; Soc: Sociedades; Aud. indiv.: Auditores individuales.

FUENTE: Elaboración propia.

En la tabla 3 se detalla el número de errores muy significativos encontrados en cada uno de los informes según el tipo de auditor. Las conclusiones obtenidas son similares a las comentadas en la tabla 2, pues de nuevo los auditores que ejercen a

título individual son los que cometen en proporción más errores muy significativos, seguidos por las sociedades y las multinacionales. En relación con la evolución desde el primer año hasta el último, y aunque el porcentaje de errores experimenta un incremento para los tres tipos de auditor, hay que destacar el aumento de errores en las sociedades, que pasa de dos errores a nueve debido, como ya hemos explicado, a la redacción de informes con dos opiniones y a la inclusión de forma reiterada de limitaciones al alcance sin justificar la realización de procedimiento alternativo que permita eliminar esa limitación¹⁵.

Tabla 3.- Relación entre el número de errores muy significativos por informe y el tipo de auditor

Auditor	2004			2005			2006			2007			
	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total
Multinacionales	78 100%	0 0%	78 100%	79 98,8%	1 1,3%	80 100%	82 100%	0 0%	82 100%	88 98,9%	1 1,1%	0 0%	89 100%
Sociedades	158 98,8%	2 1,3%	160 100%	157 99,4%	1 0,6%	158 100%	154 99,4%	1 0,7%	155 100%	145 94,2%	8 5,2%	1 0,7%	154 100%
Audidores individuales	70 98,6%	1 1,4%	71 100%	70 98,6%	1 1,4%	71 100%	71 98,6%	1 1,4%	72 100%	63 95,5%	3 4,6%	0 0%	66 100%

FUENTE: Elaboración propia.

6.2. RELACIÓN ENTRE EL NÚMERO DE ERRORES Y LA OPINIÓN

Continuando con el estudio, tratamos de investigar si existía alguna relación entre el número de errores detectados en cada informe y la opinión expresada por los auditores en el informe. En la tabla 4, que recoge la relación para el caso de los errores significativos, puede verse que los informes con opinión favorable, como cabía esperar, contienen menos errores de este tipo que los de opinión calificada o sin opinión. En general, se observa que predominan los informes con un error significativo a lo largo de los cuatro años, produciéndose un aumento porcentual entre el primer ejercicio y el tercero y disminuyendo ligeramente en el último. En la tabla 5 se presenta la relación entre el número de errores muy significativos encontrados en cada uno de los informes con la opinión. Hay que destacar que no se encontraron errores de este tipo en los informes con opinión favorable. En los informes calificados o sin opinión, excepto en el último año en el que hay un informe con dos errores, en el resto de los años solo contienen un error muy significativo. En relación con los informes con un único error, se observa que porcentualmente la tendencia entre el primer año y el último es a disminuir, mientras que en el último es a aumentar.

¹⁵ Como ya hemos comentado en el apartado 3.1, y para este caso, debe tenerse en cuenta, como consecuencia de las consideraciones de la definición para ese tipo de error, que los datos de los ejercicios 2004 y 2007 no son comparables.

Tabla 4.- Relación entre número de errores significativos por informe y tipo de opinión

Opinión	2004				2005				2006				2007			
	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total
Favorable	192 86,1%	24 10,8%	7 3,1%	223 100%	185 84,5%	26 11,9%	8 3,7%	219 100%	188 87%	22 10,2%	6 2,8%	216 100%	196 88,3%	21 9,5%	5 2,3%	222 100%
Calific. o s/opinión	53 60,6%	18 20,9%	15 17,4%	86 100%	42 46,7%	24 26,7%	24 26,7%	90 100%	45 48,4%	28 30,1%	20 21,5%	93 100%	44 50,6%	24 27,6%	19 21,8%	87 100%

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 5.- Relación entre número de errores muy significativos por informe y tipo de opinión

Opinión	2004			2005			2006			2007			
	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total
Favorable	223 100%	0 0%	223 100%	219 100%	0 0%	219 100%	216 100%	0 0%	216 100%	222 100%	0 0%	0 0%	222 100%
Calificada o sin opinión	83 96,5%	3 3,5%	86 100%	87 96,7%	3 3,3%	90 100%	91 97,9%	2 2,2%	93 100%	74 85,1%	12 13,8%	1 1,2%	87 100%

FUENTE: Elaboración propia.

6.3. RELACIÓN ENTRE EL NÚMERO DE ERRORES Y EL SECTOR

Por último, intentamos constatar si existía alguna relación entre el número de errores encontrados en los informes y el sector al que pertenece la empresa. En la tabla 6 se aprecia que en proporción no existe un sector que incluya un mayor número de errores significativos que otro. En el año 2004 es el sector de la construcción el que en proporción emite un mayor número de informes con errores significativos; en 2005 es el de transporte, almacenamiento y hostelería; en 2006 son las industrias extractivas y manufactureras; y en el año 2007 es el sector del comercio al por mayor y al por menor. En la tabla 7 se muestra la relación entre el número de errores muy significativos encontrados en cada uno de los informes y el sector, donde cabe destacar el reducido número de informes con este tipo de errores. Solo el sector del comercio al por mayor y al por menor presenta en todos los años algún informe con errores muy significativos.

Tabla 6.- Relación entre número de errores significativos por informe y sector

Sector	2004				2005				2006				2007			
	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total
IEM	94 80,3%	13 11,1%	10 8,5%	117 100%	83 70,9%	22 18,8%	12 10,2%	117 100%	83 70,9%	24 20,5%	10 8,5%	117 100%	89 76,08%	16 13,6%	12 10,2%	117 100%
CONS	31 72,0%	7 16,2%	5 11,6%	43 100%	33 76,9%	6 13,9%	4 9,3%	43 100%	35 81,4%	5 11,6%	3 6,9%	43 100%	35 81,4%	5 11,6%	3 6,9%	43 100%
COM	76 80,0%	14 14,7%	5 5,2%	95 100%	71 76,9%	13 13,6%	11 11,5%	95 100%	71 74,7%	15 15,7%	9 9,4%	95 100%	72 75,7%	18 18,9%	5 5,2%	95 100%
TAH	16 80,0%	3 15,0%	1 5,0%	20 100%	13 65,0%	3 15,0%	4 20,0%	20 100%	16 80,0%	2 10,0%	2 10,0%	20 100%	16 80,0%	2 10,0%	2 10,0%	20 100%
Resto	28 82,3%	5 14,7%	1 2,9%	34 100%	27 79,4%	6 17,6%	1 2,9%	34 100%	38 82,3%	4 11,7%	2 5,8%	34 100%	28 82,3%	4 11,7%	2 5,8%	34 100%

NOTA: IEM: Industrias extractivas y manufactureras; CONS: Construcción; COM: Comercio al por mayor y al por menor; TAH: Transporte, almacenamiento y hostelería.

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 7.- Relación entre número de errores muy significativos por informe y sector

Sector	2004			2005			2006			2007			
	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	Total	0 errores	1 error	> 2 errores	Total
Industrias extractivas y manufactureras	115 98,3%	2 1,7%	117 100%	117 100%	0 0%	117 100%	117 100%	0 0%	117 100%	112 95,7%	5 4,3%	0 0%	117 100%
Construcción	43 100%	0 0%	43 100%	43 100%	0 0%	43 100%	43 100%	0 0%	43 100%	42 97,7%	1 2,3%	0 0%	43 100%
Comercio al por mayor y al por menor	94 99%	1 1,1%	95 100%	93 97,9%	2 2,1%	95 100%	93 97,9%	2 2,1%	95 100%	89 93,7%	5 5,3%	1 1,1%	95 100%
Transporte, almacenamiento y hostelería	20 100%	0 0%	20 100%	19 95%	1 5%	20 100%	20 100%	0 0%	20 100%	20 100%	0 0%	0 0%	20 100%
Resto	34 100%	0 0%	34 100%	34 100%	0 0%	34 100%	34 100%	0 0%	34 100%	33 97,1%	1 2,9%	0 0%	34 100%

FUENTE: Elaboración propia.

7. CONCLUSIONES

Podemos concluir que en general predominan los informes sin errores, pero de aquellos informes que los contienen, y según la clasificación realizada, prevalecen los errores significativos sobre los muy significativos. Además, en los casos en que la opinión que contiene el informe es favorable, los errores son menos frecuentes. En estos informes favorables, para el caso de los errores significativos, la media de informes con errores en los cuatro años es de un 13,5% del total, y para los muy significativos de un 0%. Estos resultados parecen lógicos, ya que cuando un informe contiene una opinión favorable su contenido es más conciso y la descripción de la opinión más generalizada, por lo que resulta más difícil cometer errores. Para el caso de los informes con opinión no favorable, la media de informes con errores significativos para los cuatro años analizados es de un 48,3% del total, y para los muy significativos de un 5,9%.

Asimismo, constatamos que los errores más significativos se encuentran en el párrafo de comparabilidad (un 30% de los analizados), en los de salvedades (un 17%) y en el de opinión (un 19%). Podemos destacar como errores más relevantes la inclusión de dos opiniones, la falta del párrafo de opinión, o la confusión entre los distintos tipos de salvedades.

Por último, los auditores que ejercen a título individual son los que en proporción emiten un mayor número de informes con errores significativos (un 42,1% de los informes que emiten en estos cuatro años) o muy significativos (un 2,1%). Pensamos que esto puede ser debido a la falta de formación o a que, a veces, aceptan un volumen de encargos por encima de sus posibilidades, lo que, en nuestra opinión, no beneficia a la profesión. Si observamos la evolución del número de errores cometidos para cada uno de los tipos de auditor entre el primer año y el último, podemos decir que son los auditores individuales los únicos que reducen el número de errores.

No existe un sector que en proporción incluya un mayor número de errores significativos que otro. En relación con los errores muy significativos, solo el sector

del comercio al por mayor y al por menor presenta en todos los años algún informe con errores muy significativos.

Consideramos que los auditores deben ser más cuidadosos a la hora de redactar los informes, pues son un documento público depositado en los registros mercantiles y, por lo tanto, a disposición de los diversos usuarios –accionistas, potenciales inversores, entidades financieras, jueces o abogados–, que contiene información relevante para la toma de decisiones. Además, por las evidencias que hemos obtenido de otros trabajos analizados, las incorrecciones cometidas en los informes siguen siendo como mínimo las mismas que se cometían hace más de diez años.

El ICAC debe ser consciente de la importancia de realizar controles más exhaustivos con el objetivo de que la profesión de auditor no se vea desprestigiada, tanto en relación con los escándalos financieros derivados de la falta de independencia y de los relacionados con la emisión de informes fraudulentos como por lo que respecta a la calidad en su trabajo y, en concreto, y por lo que a nosotros concierne, a la emisión de un informe adecuado a lo establecido en las NTA. Es preciso señalar, asimismo, el importante papel que deben tener en este sentido el control técnico del ICAC y las corporaciones, pues pueden –y deben– solucionar este problema –ya que son conscientes de la existencia de incorrecciones en los informes de auditoría– a través de los controles técnicos y de calidad, así como de la formación continua de los auditores. Con la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas, la norma establece que el ICAC asumirá en exclusiva las competencias del control de calidad. La reforma prevé la posibilidad de que este organismo, y bajo su supervisión directa, pueda acordar con terceros, incluidas las corporaciones, tareas relacionadas con el control de calidad y, por lo tanto, aparentemente los mecanismos de control están en marcha.

BIBLIOGRAFÍA

- ALCARRIA, J. (1997): “Estudio sobre los informes de auditoría de empresa cotizadas”, *Partida Doble*, 83, pp. 72-83.
- ARENAS, P.; MORENO, A. (2008): *Introducción a la Auditoría financiera*. Madrid: McGraw-Hill.
- BUTLER, S.A.; WARD, B.; ZIMBELMAN, M.F. (2010): “An Exploration of Differences in Auditors’ and Users’ Perceptions of Key Terms Used to Define Auditors’ Responsibilities”, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 1 (6), pp. 80-107.
- CABAL, E. (2001): “Informes de auditoría”, *Partida Doble*, 119, pp. 20-33.
- CABAL, E.; ROBLES, C. (1998): “Análisis de los informes de auditoría de las empresas admitidas a cotización en la Bolsa de Madrid en 1995”, *Revista Técnica del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España*, 12, pp. 22-33.
- CAÑIBANO, L. (1996): *Curso de auditoría contable*. Madrid: Pirámide.
- CASO, C.; GARCÍA, J; LÓPEZ, A.; MARTÍNEZ, A. (2003): “Estudio de la incidencia de ciertos factores en el informe de auditoría”, *Revista de Contabilidad*, 6 (11), pp. 57-86.

- ESPAÑA (1988): Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 169, de 15/07/88.
- ESPAÑA (1988): Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. *Boletín Oficial del Estado*, nº 181, de 29/07/88.
- ESPAÑA (2010): 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 y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. *Boletín Oficial del Estado*, nº 159, de 01/07/10.
- ESPAÑA. ICAC (1991): Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 4.
- ESPAÑA. ICAC (1993): Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 13.
- ESPAÑA. ICAC (1999): Resolución de 14 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de «importancia relativa». *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 38.
- ESPAÑA. ICAC (2003): Resolución de 25 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación «entre auditores». *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 53.
- ESPAÑA. ICAC (2003): Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «hechos posteriores». *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 53.
- ESPAÑA. ICAC (2010): 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. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 83, anexo.
- ESPAÑA. ICAC (2010): Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 83.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA (2003): Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 50, de 27/02/03.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1990): Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrollo la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 308, de 25/12/90.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1991): Real Decreto 1815/91, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de cuentas anuales consolidadas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 310, de 27/12/91.

- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2005): Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. *Boletín Oficial del Estado*, nº 246, de 14/10/05.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2007): Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *Boletín Oficial del Estado*, nº 278, de 20/11/07.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE JUSTICIA (1989): Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 310, de 27/12/89.
- GARCÍA, J.; MARTÍNEZ, A.; RUBÍN, I. (1996): “Los informes de auditoría en las entidades de depósito”, *Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, 9, pp. 42-51.
- GUTIÉRREZ, G. (2009): *Informe de auditoría de las cuentas anuales. Problemática en su preparación según las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes*. Madrid: Registro de Economistas Auditores.
- HERNÁNDEZ, J.; VIDAL, J.A. (1998): “Análisis de los informes de auditoría de las empresas de la Región de Murcia”, *Gestión: Revista de Economía*, 7, pp. 4-10.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1996): *Cursos de la Escuela de Auditoría del IACJCE*, t. I, II, III y V. Madrid: IACJCE.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2009): *International Standard of Auditing (ISA) 700: Forming an Opinion and Reporting of Financial Statements*. New York, NY: IFAC.
- LÓPEZ CORRALES, F.J. (1997): *Los informes de auditoría de cuentas anuales. Un estudio empírico sobre Galicia*. (Tesis doctoral). Vigo: Universidad de Vigo.
- LÓPEZ CORRALES, F.J. (1998): “Cumplimiento de las normas técnicas en la emisión de los informes”, *Partida Doble*, 94, pp. 68-75.
- LÓPEZ, A.; MARTÍNEZ, A.; GARCÍA, J. (1997): “Análisis de los informes de auditoría de las empresas asturianas”, *Ensayos sobre auditoría. En homenaje a Manuel Mier Menes*, pp. 271-290. Madrid: Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España.
- MAREQUE, M. (2010): *Las Normas Técnicas de Auditoría relacionadas con la emisión de los informes y su grado de cumplimiento por los auditores*. (Tesis doctoral). Vigo: Universidad de Vigo.
- NAVARRO, A.J. (1995): “Análisis de los informes de auditoría de compañías cotizadas en la Bolsa de Madrid. Ejercicio 1993”, *Partida Doble*, 59, pp. 63-73.