



INFORMES DE AUDITORÍA: PRESENTE Y FUTURO

Alumna: Magdalena Romero Girona

Profesor tutor: Ferrán Rodríguez García

Máster de Contabilidad y Fiscalidad: 2015-2016

Sumario

El objetivo del trabajo será analizar la brecha que existe entre lo que es un informe de auditoría y lo que los usuarios esperan del mismo. Para empezar se repasará la normativa aplicable a los informes de auditoría en la actualidad. Luego se realizará breve repaso de los escándalos financieros que se han producido en los últimos años y que parecen ser una de las principales causas de la misma.

Posteriormente se utilizará la base de datos SABI, realizando un filtro de las empresas españolas que presenta informe de auditoría con opinión modificada para el ejercicio 2014. De éste se espera extraer ejemplos de las salvedades que generan que los auditores modifiquen su opinión y algunos ejemplos de párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones, con el objetivo de comprender más a fondo la normativa aplicable.

Por último se comentará las modificaciones que se pretenden implantar en el nuevo informe de auditoría, con el objetivo de analizar si serán útiles para reducir la brecha generada, entre el informe de auditoría y lo que se espera del mismo, que parece ser uno de los objetivos principales de la reforma planteada.

Sumari

L'objectiu del treball serà analitzar la bretxa que existeix entre el que és un informe d'auditoria i el que els usuaris esperen d'aquest. Per començar es repassarà la normativa aplicable als informes d'auditoria en l'actualitat. Després es realitzarà breu repàs dels escàndols financers que s'han produït en els últims anys i que semblen ser una de les principals causes de la mateixa.

Posteriorment es farà servir la base de dades SABI, realitzant un filtre de les empreses espanyoles que presenta informe d'auditoria amb opinió modificada per a l'exercici 2014. D'aquest s'espera extreure exemples de les excepcions que generen que els auditors modifiquin la seva opinió i alguns exemples de paràgrafs d'èmfasi i sobre altres qüestions, amb l'objectiu de comprendre més a fons la normativa aplicable.

Finalment es comentará les modificacions que es pretenen implantar en el nou informe d'auditoria, amb l'objectiu d'analitzar si seran útils per reduir la bretxa generada, entre l'informe d'auditoria i el que s'espera d'aquest, que sembla ser un dels objectius principals de la reforma plantejada.

Summary

The aim of this work is to analyze the gap between what is an audit report and what users expect of it. To begin with the regulations applicable to the audit reports will be reviewed today. Afterwards, brief review of the financial scandals that occurred in recent years and seem to be the main causes of it will be performed.

Subsequently, the SABI database will be used, making a filter of the Spanish companies that present the audit report whit modified opinion for the year 2014. It is expected to extract examples of exceptions that generate auditors to change their opinion and some examples of emphases and other issues, in order to understand more fully the applicable regulations.

Finally the changes are intended to implement the new audit report with the aim of analyzing whether they will be useful in reducing the gap generated between the audit report and what is expected of it. It appears to be one of the main objectives of the proposed reform.

ÍNDICE

Contenido

1.	Normativa aplicable en la actualidad: qué es el informe de auditoría de cuentas y su contenido.....	1
2.	Grandes escándalos financieros: qué se puede esperar de un informe de auditoría	2
3.	NIAS-ES: serie 700	6
3.1	Hechos posteriores al cierre.....	8
3.2	Principio de empresa en funcionamiento	8
4.	Tipos de opiniones que se pueden encontrar en un informe de auditoria	9
4.1	Opinión no modificada.....	9
4.2	Opiniones modificadas.....	11
5.	Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor	14
5.1	Limitaciones al alcance, por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.....	14
5.1.1	Circunstancias sobrevenidas	15
5.1.2	Circunstancias relativas a la naturaleza u oportunidad, del trabajo realizado por el auditor.....	15
5.1.3	Limitaciones impuestas por la administración de la entidad.....	16
5.2	Error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados	17
5.2.1	Utilización de principios y normas distintos de los generalmente aceptados....	17
5.2.2	Errores intencionados o no, (aritméticos, error en la aplicación práctica de los principios y normas contables, y los errores de interpretación de hechos)	18
5.2.3	Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para su correcta interpretación (incluyen desgloses, presentación inadecuada en cuanto a formato, clasificación y contenido).....	19
5.2.4	Hechos posteriores al cierre, que no hubieran sido corregidos en las cuentas anuales o correctamente desglosados en la memoria, según corresponda.....	19
5.3	Incertidumbres	22
5.4	Cambios en principios y normas contables aplicados.....	24
6	Párrafo de énfasis y otros asuntos.....	27
6.1	Párrafo de énfasis.....	27
6.1.1	Hechos posteriores al cierre.....	28
6.1.2	Empresa en funcionamiento	30
6.2	Párrafo sobre otras cuestiones	31
7	El informe de auditoría que viene.....	35

7.1	Cambios en los informes de auditoría bajo las NIA	35
7.2	Nuevos requerimientos adicionales en la UE.....	36
	Cuestiones clave de la auditoria	36
7.3	El nuevo informe en España.....	37
7.4	Informe adicional para la Comisión de Auditoría.....	38
7.5	Nueva estructura del informe de auditoria	40
8	Conclusiones.....	43

1. Normativa aplicable en la actualidad: qué es el informe de auditoría de cuentas y su contenido.

Vamos a comenzar por el principio, la normativa establece que un informe de auditoría es un documento de carácter mercantil, emitido por los auditores de cuenta, que está sujeto a requisitos y formalidades establecidos en las NIA-ES serie 700 ¹y en el artículo 3 TRALAC ².

Su objetivo es reflejar el alcance de trabajo realizado por el auditor y lo que es aún más importante emitir su opinión profesional sobre sí, los estados financieros auditados, de acuerdo con la normativa que les sea de aplicación, reflejan la imagen fiel de la entidad.

El artículo 3 TRALAC detalla los apartados mínimos que debe de contener:

- a) Identificación de la entidad auditada: cuentas anuales a la que se refiere el informe, marco de información financiera de aplicación para su elaboración, las personas que lo han encargado y a las que va destinado, y el órgano responsable de formularlas.
- b) Descripción del alcance de la auditoría realizada: normas de auditoría en base a las cuales se ha realizado el trabajo y los procedimientos que no se haya podido realizar como consecuencia de una limitación en el desarrollo del trabajo. También se informará sobre la responsabilidad del auditor de expresar una opinión de las cuentas anuales en su conjunto.
- c) El auditor emitirá una opinión técnica: en la que manifestará de forma clara y precisa, si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la entidad de acuerdo con el marco de información financiera que sean de aplicación y según los criterios y principios contables.
- d) Se establecen los tipos de opinión que puede emitir el auditor: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.
- e) Fecha y firma. La fecha del informe será aquella en la que el auditor ha completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión, que en ningún caso podrá ser anterior a la de formulación de las cuentas anuales.

El informe deberá ir acompañado de la totalidad de los documentos de que es objeto la auditoría y, en su caso, del informe de gestión.

NIAS-ES: son la nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España

²TRALC: Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

El auditor al redacta el informe debe tener presente y cumplir, las normas y contenidos básicos para que los usuarios pueden entender perfectamente el grado de fiabilidad que se puede depositar en dichos estados financieros, o en su caso los motivos y situaciones que generan faltas significativas en dicha fiabilidad. El auditor debe de manifestar:

- Si los estados financieros, contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada; y han sido formulados de acuerdo con los principios y normas generalmente aceptados, y si éstos han sido aplicados de manera uniforme respecto del ejercicio anterior.
- El auditor debe de manifestar si las cuentas anuales reflejan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados, de los cambios que se han producido en el patrimonio neto y de los flujos de efectivo. Se entenderá que son significativos aquellos hechos o circunstancias que superan a cifra de importancia relativa³ determinada por el auditor.
- El auditor expresará en el informe su opinión profesional, técnica y responsable sobre las cuentas anuales en su conjunto.

En el caso de que existan salvedades que afecten a la opinión del auditor, estas deberán ser detalladas en el informe y serán la justificación del tipo de opinión que haya emitido el auditor.

2. Grandes escándalos financieros: qué se puede esperar de un informe de auditoría

En los últimos quince años se han producido grandes escándalos financieros en los que se han visto envueltas grandes firmas de auditoría. El primero de ellos es el caso Enron, una de las mayores empresas energéticas de Estados Unidos. Nació como una compañía de gas y luego se diversificó a las infraestructuras de agua, para posteriormente negociar con instrumentos financieros con una amplia gama de productos.

³ Cifra de importancia relativa: NIA-ES 320.

A efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

Los problemas comenzaron a partir de 2001, cuando aparecieron los primeros rumores sobre pagos de soborno y tráfico de influencias, provocando que las acciones de la compañía comenzaran a caer. En 2002, se descubrió que la mayor parte de los beneficios eran falsos y que la deuda de la empresa era mayor de lo que se pensaba.

Para ocultar estas prácticas, al parecer la empresa contaba con el apoyo de la compañía auditora Arthur Andersen, la cual posteriormente fue acusada de ayudar a destruir documentos del fraude cometido por la energética.

Como consecuencia de toda esta situación la compañía suspendió pagos y los accionistas perdieron todo su dinero, además la firma de auditoría terminó desprestigiada y acabó desapareciendo.

Otros de los grandes escándalos que se produjeron, en este caso en Europa es el de Parmalat, compañía de lácteos y alimentación italiana que salto al mundo financiero en 1997. En sus primeros años de vida la compañía se dedicó a realizar varias adquisiciones internacionales a cambio de un elevado endeudamiento, las cuales a principios del 2000 comenzaron a perder dinero.

A pesar de lo anterior la compañía incremento sus ventas un 400 por ciento entre los años 1993 y 2002 alcanzando un elevado volumen de beneficios. Para lograr estos resultados la empresa colocaba acciones y bonos convertibles en paraísos fiscales para financiar las adquisiciones internacionales antes mencionadas.

A principio 2003 se anuncia una nueva emisión de bonos, sin embargo la compañía se desploma en noviembre de ese mismo año, cuando la auditora Deloitte&Touche, se niega a aprobar las cuentas anuales del primer semestre, debido a la existencia de dudas sobre la transparencia de las cuentas anuales de su cliente.

El escándalo estalló, cuando la empresa reconoció un agujero contable en una de sus compañías con sede en las Islas Caimán.

Parmalat no ha desaparecido gracias a la intervención de las autoridades italianas pero a pesar de ello, las consecuencias para accionistas, empleados y proveedores fueron graves.

Los escándalos financieros en España comienzan con el caso Astroc que fue el que hizo estallar la burbuja inmobiliaria. La compañía nace en 1996, aprovechando las leyes urbanísticas valencianas que permitían que no fuese necesario documentar la propiedad del suelo para urbanizar.

Durante los diez años siguientes la compañía compró varias inmobiliarias y en 2006 Astroc sale a Bolsa, lo que al principio parecía un éxito

asegurado se volatilizó poco tiempo después. En 2007 las acciones de la compañía sufren una jornada negra cayendo un cuarenta y tres por ciento, como consecuencia de la publicación del informe de auditoría de Gassó MRI, que establecía que parte del beneficio de la compañía se debía a la compraventa de tres edificios por valor de 150 millones de euros, que equivalía al 65% de la facturación de la compañía para el año 2006. Ese año las pérdidas ascendieron a más de 255 millones de euros, poco tiempo después la empresa cambió de firma de auditoría.

Continuando en España nos encontramos el caso Bankia el cual comienza en 2011, en pleno proceso de reestructuración del sistema financiero español. Nace como Banco Financiero y de Ahorro. Ese mismo años la matriz de Bankia pide 4.465 millones de euros al Fondo de Reestructuración Bancaria (FROB) e inicia su proceso de salida a Bolsa que se produce en julio de ese año, hay que tener en cuenta que Moody's⁴ rebaja su nota al Baa2. No obstante, la compañía había superado los test de estrés de las Autoridad Bancaria Europea.

Deloitte es la firma de auditoría que había dado su visto bueno a las cuentas presentadas para su salida a Bolsa. Sin embargo, la señal de alarma se produce cuando Deloitte se retrasa en la presentación de su informe de auditoría de las cuentas anuales de 2011. Esto tuvo como consecuencia el desplome bursátil de Bankia y que el FROB se hiciera con el control de la entidad.

Posteriormente el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), abrió expediente en el que acusó a Deloitte de mantener un conflicto de intereses debido a que fue ésta la firma que intervino en los informes de salida a Bolsa de Bankia y la que auditaba sus cuentas anuales. La compañía auditora había advertido de que existían dudas razonables sobre la viabilidad de la entidad. No obstante, esta versión contradijo la de la mayoría de los consejeros imputados, que argumentaron que Deloitte nunca puso objeciones a sus cuentas.

⁴ Moody's: es la sociedad matriz de Moody's Investors Service, una agencia de calificación de riesgo que realiza la investigación financiera internacional y el análisis de las entidades comerciales y gubernamentales. La empresa también califica la solvencia de los prestatarios mediante una escala de calificaciones estandarizadas.

Uno de los últimos caso españoles es el de Pescanova el cual comenzó en febrero 2013, en el momento que anunció a la Comisión Nacional del Mercado de Valores que no presentaría sus cuentas anuales del 2012 en el plazo marcado por la ley. En julio de ese mismo año, con la compañía en suspensión de pagos, KPMG presentó un informe de auditoría en el que se revelaron una serie de prácticas contables irregulares, que tenían como objetivos ocultar su deuda, que era más de tres veces superior a la que la compañía reconocía.

Posteriormente la Audiencia Nacional comenzó a investigar a BDO, firma que auditaba las cuentas anuales de Pescanova desde el año 2002. En ninguno de sus once años auditando a la sociedad se estableció ningún tipo de salvedades en los informes. La firma de auditoría termino reconociendo que existía una contabilidad paralela de la pesquera gallega, pero que nunca tuvo acceso a ella. La firma se defendió en que no era su tarea destapar un posible fraude y que también se había sentido engañada por la dirección de Pescanova.

A pesar del ello el ICAC abrió un expediente sancionador a BDO por posible incumplimiento de las técnicas de auditoría, en su caso la infracción se consideraría grave y podría acarrear una multa para la firma y una sanción para el socio.

Por otro lado las consecuencias para la pesquera han sido demoledoras ya que muchas de sus filiales han tenido que presentar concursos de acreedores. La compañía ha realizado ajustes de personal para reducir costes, a pesar de ello para el ejercicio 2013 cerró sus cuentas anuales con un patrimonio neto negativo, debido a las pérdidas generadas por la disminución de sus ventas.

Todos estos escándalos financieros que involucran de forma directa o indirecta a las firmas de auditoría relacionadas con dichas compañías, no hacen más que generara dudas sobre la capacidad profesional de los auditores y la responsabilidad que se espera de sus actos y opiniones.

Esto ha sacado a la luz una serie de debilidades importante de la auditoría para detectar los escándalos financieros:

- Problemas de negligencia, derivados de la falta de ética profesional de algunos auditores
- Problemas de independencia como consecuencia de la prestación por parte de las firmas de auditoría a sus clientes servicios adicionales que generan dependencia financiera de sus clientes
- Falta de experiencia debido a los complejos negocios actuales, en parte consecuencia de los grandes volúmenes de información que se manejan
- Falta de escepticismo profesional para la detección del fraude

- Fracaso de los sistemas de control que no han permitido hacer sonar las alarmas de la ocurrencia de fraude

Los usuarios se plantean si la auditoría realmente es un sello de garantía de que los estados financieros de la empresa reflejan realmente la realidad de la compañía auditada. En este punto es donde se comienza a formar la brecha entre la función de los auditores que es comprobar que la información financiera refleja la imagen fiel, mientras que por su parte los usuarios de esta información esperan más del auditor para garantizar la fiabilidad de la información auditada.

Se debe tener en cuenta que la auditoría no es una ciencia exacta y que por lo tanto no puede generar una seguridad absoluta, ya que el trabajo se sustentadas de manera importante en el muestreo, de forma que no se comprueban todos los elementos de la población.

En los últimos tiempos se está generando una tendencia que reclama una mayor regulación, para aumentar la transparencia y credibilidad de la información financiera.

3. NIAS-ES: serie 700

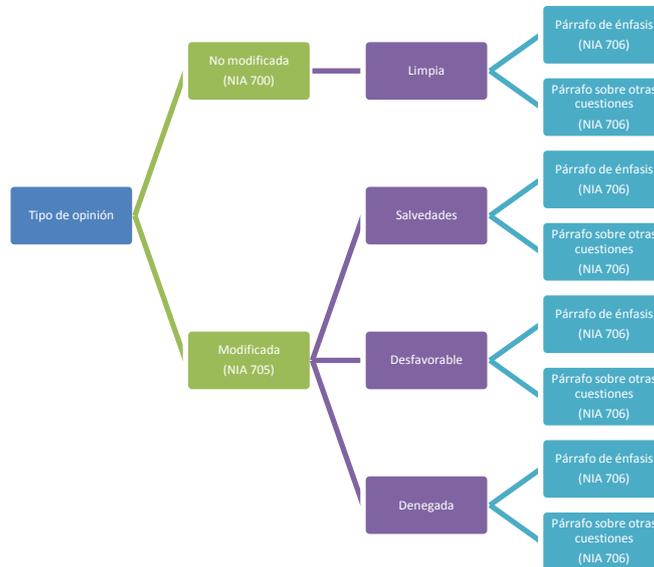
A partir de los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014, serán de aplicación las NIA-ES 700, 705, 706, 710 y 720.

Las opiniones de auditoría se podrán clasificar en dos grandes grupos, el primero de ellos opinión no modificada o favorable que se encuentra regulado en la NIA-ES 700 "*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*" que supone que al auditor ha encontrado evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión. El segundo será el de las opiniones modificadas, que implicará la existencia de uno o varios párrafos explicativos de los motivos por lo que se modifica la opinión y estarán reguladas a través de la NIA-ES 705 "*Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*".

En la NIA-ES 706 "*Párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*", se regula el párrafo de énfasis en el cual auditor busca llamar la atención sobre cuestiones reveladas o presentadas en los estados financieros; o el párrafo de otras cuestiones distintas pero relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría.

Por su parte la NIA 710, "*Información comparativa: cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos*", hace referencia a la responsabilidad del auditor de la información comparativa que se presenta en los estados financieros.

La NIA 720, “Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados” trata la responsabilidad del auditor respecto de otra información incluida en los estados financieros auditados y su correspondiente informe, como puede ser el informe de gestión.



Fuente: Auditoría de Cuentas: una visión global teórica y práctica. Ferrán Rodríguez. Elaboración propia

En el informe de auditoría de la sociedad Carnes y Vegetales SL situada en Mérida, contiene una opinión modificada con la siguiente salvedad:

Auditor: KPMG Auditores (Última fecha nombramiento: 31/12/2013)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014

Opinión auditores: Salvedades

Nombre del auditor: KPMG AUDITORES S.L.

Opinión auditor: DEBIDO A QUE FUIMOS NOMBRADOS AUDITORES DE LA SOCIEDAD DURANTE 2013, NO PUDIMOS PRESENCIAR EL RECUESTO FÍSICO DE LAS EXISTENCIAS AL INICIO DEL CITADO EJERCICIO NI PUDIMOS SATISFACERNOS POR MEDIOS ALTERNATIVOS DE LAS CANTIDADES DE EXISTENCIAS INICIALES A DICHO EJERCICIO. PUESTO QUE LAS EXISTENCIAS INICIALES INFLUYEN EN LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DE LAS OPERACIONES, NO PUDIMOS DETERMINAR SI HUBIESE SIDO NECESARIO REALIZAR AJUSTES EN EL RESULTADO DE LAS OPERACIONES Y EN LAS RESERVAS INICIALES POR GANANCIAS ACUMULADAS CORRESPONDIENTES A 2013. NUESTRA OPINIÓN DE AUDITORÍA SOBRE LAS CUENTAS ANUALES CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, CONSECUENTEMENTE, FUE UNA OPINIÓN CON SALVEDADES. NUESTRA OPINIÓN SOBRE LAS CUENTAS ANUALES DEL EJERCICIO ACTUAL TAMBIÉN ES UNA OPINIÓN CON SALVEDADES DEBIDO AL POSIBLE EFECTO DE ESTE HECHO SOBRE LA COMPARABILIDAD ENTRE LOS DATOS DEL EJERCICIO ACTUAL Y LOS DEL ANTERIOR.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso nos encontramos ante una limitación relativa a la naturaleza y la oportunidad, ya que el auditor no ha podido presenciar el recuento físico del inicio de ejercicio 2013, debido a que ha sido nombrado con posterioridad. Como consecuencia de ésta circunstancia no ha podido determinar si hubiera sido necesario o no, realizar algún tipo de ajuste en el ejercicio 2013, por lo que establece una salvedad en dicho informe. En el presente ejercicio se incluye una salvedad debido a la comparabilidad de las

cifras de ambos ejercicios, como establece la NIA 710, ya que las cifras del ejercicio 2013 contienen una salvedad y por tanto afectan a su comparabilidad respecto de las cifras del 2014.

3.1 Hechos posteriores al cierre

Según la NIC 10 "*Hechos posteriores al cierre*" existen dos tipos de ellos, que son los mimos que se establecen en la NIA-ES 560 que lleva el mismo nombre.

1. **Hechos posteriores a la fecha del Balance que implican ajustes:** están relacionados con condiciones que ya existían a la fecha de cierre de las cuentas anuales, que obligan a la entidad a realizar ajustes en los estados financieros y actualizar las notas para que se incluya toda esta información.
2. **Hechos posteriores a la fecha del Balance que no implican ajustes:** son hechos que ocurren con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales, sobre nuevos sucesos que no existían con anterioridad y que por tanto no implican ningún tipo de ajuste, pero su conocimiento es importante para que los usuarios de ésta información puedan tomar decisiones. La sociedad debe de revelarlos y realizar estimaciones sobre sus posibles efectos en los estados financieros o expresar los motivos que impiden la realización de dicha estimación.

3.2 Principio de empresa en funcionamiento

El concepto de empresa en funcionamiento es de vital importancia, ya que es una de las hipótesis básicas del Marco Conceptual de Contabilidad⁵, junto con el de Devengo⁶.

La NIA 570 "*Empresa en funcionamiento*", trata de la responsabilidad del auditor en relación con la utilización por parte de la dirección de la entidad del principio de empresa en funcionamiento para preparar los estados financieros. El auditor se puede encontrar en tres situaciones:

1. Que obtenga evidencia de que la entidad auditada está utilizando el principio de empresa en funcionamiento de forma inadecuada.
2. Que la entidad está usando dicho principio de forma adecuada, pese a que existe incertidumbre material.
3. Que existan diversas incertidumbres materiales que hagan dudar del principio de empresa en funcionamiento.

⁵ Marco conceptual de Contabilidad: es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales

⁶ Devengo: es un principio contable que establece que las transacciones o hechos económicos se registraren en el momento en que ocurren, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

La misma NIA establece que la propia entidad es quien debe de realizar una valoración sobre su capacidad para continuar según el principio de empresa en funcionamiento, lo que implica realizar un juicio en un determinado momento sobre factores inciertos que afecten a la entidad.

El auditor para evaluar la valoración realizada por la dirección, deberá indagar si se ha tenido en cuenta toda la información disponible en esos momentos y si existen hechos posteriores que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Tanto el auditor como la entidad, deberán tener en cuenta factores mitigantes de las incertidumbres que se puedan generar.

La responsabilidad que tiene el auditor respecto del principio de empresa en funcionamiento, es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, sobre si es adecuado o no, la formulación de los estados financieros en base a dicho principio y determinar si existen incertidumbres de carácter material que hagan dudar sobre la capacidad de la empresa para continuar en funcionamiento.

El auditor para cubrir su responsabilidad, debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la correcta aplicación por parte de la dirección del principio de empresa en funcionamiento. A partir de la evidencia obtenida de su trabajo deberá determinar si existen incertidumbres significativas que afecte a dicho principio y que por tanto generan dudas significativas sobre la capacidad de la empresa de continuar con su actividad.

En caso de que existan hechos o condiciones que generan dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor debe obtener evidencia sobre si dichas incertidumbres son materiales o no, mediante la aplicación de procedimientos y teniendo en cuenta los posibles factores mitigantes de dichas incertidumbres.

4. Tipos de opiniones que se pueden encontrar en un informe de auditoría

4.1 Opinión no modificada

Según lo establecido en la NIA-ES 700 el auditor expresa este tipo de opinión, cuando ha encontrado evidencia suficiente y adecuada, que le permita concluir que los estados financieros se han preparado de conformidad con el marco de información financiero de aplicación. Es decir que no existen aspectos materiales o significativos para modificar su opinión y por lo tanto los estados financieros reflejan la imagen fiel de la entidad. Para ello, dichos estados financieros deben cumplir los siguientes requisitos:

- a. Se ha preparado de acuerdo con los principios y criterios contables generalmente aceptados y además se han aplicado de forma uniforme respecto al ejercicio anterior.
- b. El auditor en el desarrollo de su trabajo no se ha encontrado con limitaciones de alcance, que le impidan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- c. Los estados financieros incluyen la información necesaria y suficiente, para su comprensión y correcta interpretación.

TIPO	APLICACIÓN	REDACCIÓN
Opinión favorable	<ul style="list-style-type: none"> • Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables seleccionadas y aplicadas. • Las políticas contables seleccionadas y aplicadas, cumplen con el marco de información financiera de aplicación y se aplican de manera uniforme. • Las estimaciones hechas por los administradores son razonables. • La información revelada es adecuada y suficiente. • No existen limitaciones de alcance. 	<p>“En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa XXX a “día” de “mes” de “año”, así como de los resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>

Fuente: NIA-ES 700: “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros” ICAC. Elaboración propia

Es importante destacar que la opinión favorable, puede ir acompañada de un párrafo de énfasis o un párrafo de otros asuntos, según establece la NIA 706. A continuación veremos el siguiente ejemplo.

En el caso de la empresa Service Point Solutions, S.A, cuyas acciones cotizan en Bolsa nos encontramos con una opinión no modificada, pero que incluye en su informe de auditoría el siguiente párrafo de énfasis:

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Nombre del auditor: ERNST & YOUNG S.L.
Opinión auditor:
LLAMAMOS LA ATENCIÓN AL RESPECTO DE LO SEÑALADO EN LA NOTA 2 DE LA MEMORIA ADJUNTA, EN LA QUE SE MENCIONAN DISTINTAS CUESTIONES QUE INDICAN LA EXISTENCIA DE UNA INCERTIDUMBRE MATERIAL QUE PUEDEN GENERAR DUDAS SIGNIFICATIVAS SOBRE LA CAPACIDAD DE LA SOCIEDAD PARA CONTINUAR EN FUNCIONAMIENTO Y PARA REALIZAR SUS ACTIVOS Y LIQUIDAR SUS PASIVOS POR LOS IMPORTES QUE FIGURAN EN LAS CUENTAS ANUALES ADJUNTAS QUE HAN SIDO PREPARADAS POR LOS ADMINISTRADORES EN BASE AL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO. EN ESTAS CIRCUNSTANCIAS, LA CONTINUIDAD DE LAS OPERACIONES DE SERVICE POINT SOLUTIONS, S.A. ESTÁ SUJETA, ENTRE OTRAS CUESTIONES, AL CUMPLIMIENTO DE LOS ASPECTOS MENCIONADOS EN LA PROPUESTA DE CONVENIO ANTICIPADO APROBADA JUDICIALMENTE EL 17 DE DICIEMBRE DE 2014, A LA REALIZACIÓN DE UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL Y AL CUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS POR EL NUEVO ACCIONISTA PARA PODER CONTAR CON SU APOYO FINANCIERO. ESTA CUESTIÓN NO MODIFICA NUESTRA OPINIÓN.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

El auditor considera necesario incluir dicho párrafo a pesar de que las cuentas anuales sí expresan la imagen fiel, porque existen varias cuestiones que generan una incertidumbre material sobre la capacidad de la sociedad para continuar su actividad bajo el “principio de empresa en funcionamiento”.

4.2 Opiniones modificadas

Como ya hemos mencionado anteriormente las opiniones modificadas están reguladas en la NIA-ES 705, y se producen debido a que:

1. En base a la evidencia de auditoría obtenida, no se puede establecer que los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales.
2. El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, para concluir que los estados financieros en su conjunto, estén libres de errores materiales, en este caso no encontramos bajo una limitación de alcance.

En cualquiera de estos dos casos el auditor deberá incluir el párrafo de “*Fundamento de la opinión con salvedades*”, donde deberá explicar las razones por las cuales emite este tipo de opinión.

La misma NIA establece la existencia de tres tipos de opiniones modificadas, cada una de las cuales dependerá de determinadas circunstancias:

- Opinión con salvedades: el auditor presentará este tipo de opinión, cuando haya encontrado evidencia de incorrecciones, que son materiales o significativas, pero que no están generalizadas. Es decir, las cuentas anuales no reflejan adecuada y exactamente la imagen fiel de la entidad, pero tampoco se puede decir que no la reflejan. Por lo tanto en el párrafo de la opinión se expresará que “*excepto por*” las salvedades descritas las cuentas anuales reflejan la imagen fiel.
- Opinión desfavorable: el auditor emitirá este tipo de opinión, también conocida como adversa, cuando de la aplicación de su trabajo obtenga evidencia que le permita concluir que las incorrecciones, ya sea de

forma individualizada o generalizada son muy significativas. Por lo tanto las cuentas anuales en su conjunto no reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones, de los cambios en el patrimonio neto y los flujos de efectivo obtenidos por la entidad, de conformidad con los principios y normas generalmente aceptados.

- **Opinión denegada:** el auditor se abstendrá de opinar o denegara la opinión, cuando no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Es decir existen limitaciones de alcance, por lo que podrían haber incorrecciones materiales o generalizadas, que no hayan podido ser detectadas y analizadas por el auditor. La opinión también puede denegarse cuando existan diversas incertidumbre que lleven al auditor a tener dudas razonables sobre la continuidad de la empresa, es decir sobre el principio de empresa en funcionamiento.

TIPO	APLICACIÓN	REDACCIÓN
Opinión con salvedad	<ul style="list-style-type: none"> • Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada, pero el auditor concluye que existen errores, individualizados o en su conjunto, que son materiales, pero que no están generalizados para todos los estados financieros. • El auditor no puede obtener evidencia suficiente y adecuada en la cual basar su opinión, y por tanto concluye que los efectos de los errores sin detectar, si es que los hay, pueden llegar a ser materiales pero no generalizados. 	<p>“En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XXX a “día” de “mes” de “año”, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>

Fuente: NIA-ES 705: “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”. ICAC.
Elaboración propia.

TIPO	APLICACIÓN	REDACCIÓN
Opinión desfavorable	<ul style="list-style-type: none"> Es de aplicación cuando se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero el auditor considera que los errores, ya sea de forma individual o agregados, son tanto materiales como generalizados. 	<p>“En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, las cuentas anuales adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de a situación financiera de la empresa XXX a “día” de “mes” de “año”, ni sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
Opinión denegada	<ul style="list-style-type: none"> El auditor no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada en la que basar su opinión, y por tanto concluye que los posibles efectos de errores sin detectar, si es que los hay, puedan ser tanto materiales como generalizados. También se aplica en circunstancias extremadamente raras, cuando no es posible formarse una opinión, debido a la existencia de múltiples incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros. Será de aplicación incluso cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, respecto de cada una de las incertidumbres individuales 	<p>Debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de denegación de la opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.</p>

Fuente: NIA-ES 705: “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”. ICAC.

Elaboración propia.

Por lo tanto los hechos que pueden genera una opinión modificada son, en primer lugar que los estados financieros contienen errores materiales. En segundo lugar es que existencia de una limitación de alcance, que no haya permitido obtener evidencia adecuada y suficiente de que los estados financieros están libres de errores materiales.

Por otra parte el auditor atendiendo a su juicio profesional debe evaluar si los efectos o posibles efectos, que se generan, están generalizados en todos a todos los estados financieros o si solamente implica algunas de sus partidas.

El primer criterio a tener en cuenta a la hora de tomar la decisión de modificar la opinión es la materialidad, que es indicador de la existencia como mínimo, en un principio de una salvedad, en caso de que el hecho que se produzca sea material pero no generalizado. Quedará a juicio del auditor la determinación de la “generalización” o no de dicho hecho, ya que en el caso de que además de ser material, también sea generalizado debería implicar una opinión desfavorable.

Desde la perspectiva de la NIA, el término “generalizado” implica que los posibles efectos de los errores detectados a juicio del auditor, no se limitan a elementos, cuentas y partidas específicas, o que en caso de hacerlo, representan una parte sustancial de los estados financieros. También puede suceder que la información revelada no sea suficiente para que los usuarios puedan entender la información financiera.

5. Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor

El ICAC establece una resolución sobre Normas Técnica de Auditoría y Modelos de Informe, en las cuales establece cuatro grupos de circunstancias que pueden tener efecto en la opinión del auditor en su informe.

5.1 Limitaciones al alcance, por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada

Se produce cuando el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita concluir que los estados financieros estén libres de errores materiales. Esta situación se produce cuando el auditor no ha podido aplicar uno o varios procedimientos, o no se ha podido aplicar en su totalidad y se considera que dichos procedimientos son necesarios para obtener evidencia, para poder concluir que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel o no, y por tanto le permita formarse una opinión sobre las mismas. Estas limitaciones se producen cuando existen:

5.1.1 Circunstancias sobrevenidas

En las cuentas anuales Blumaq S.A situada en La Vall D'ixo, cuyas acciones antes cotizaban en Bolsa, pero en la actualidad han dejado de hacerlo, presentan una opinión modificada con la siguiente salvedad:

Auditor: Grant Thornton (Última fecha nombramiento: 31/12/2011)
GRANT THORNTON, S.L.P (Última fecha nombramiento: 31/12/2010)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: GRANT THORNTON, S.L.P
Opinión auditor: TAL COMO SE MENCIONA EN LA NOTA 8.4 DE LA MEMORIA ADJUNTA, LA SOCIEDAD POSEE INVERSIONES EN EL PATRIMONIO DE DIVERSAS SOCIEDADES VINCULADAS POR IMPORTE DE 3,7 MILLONES DE EUROS (3,8 MILLONES DE EUROS EN EL EJERCICIO 2013), DE LAS QUE NO HEMOS OBTENIDO CUENTAS ANUALES AUDITADAS NI HEMOS DISPUESTO POR OTROS MEDIOS DE INFORMACIÓN SUFICIENTE EN RELACIÓN CON LOS IMPORTES EXISTENTES EN EL BALANCE Y LA CUENTA DE RESULTADOS DE DICHAS SOCIEDADES QUE NOS PERMITA SATISFACEROS DE LA VALORACIÓN DE DICHAS INVERSIONES FINANCIERAS AL CIERRE DEL EJERCICIO. NUESTRO INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LAS CUENTAS ANUALES CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO 2013 CONTENÍA UNA SALVEDAD AL RESPECTO.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso el auditor se ha encontrado con una limitación al alcance, al no poder obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, sobre unas inversiones en el patrimonio de otras empresas que la Sociedad posee. Ésta limitación es consecuencia de que no ha podido obtener las cuentas anuales de dichas entidades, que le permitan al auditor valorar estas inversiones financieras. Esta circunstancia está fuera del control de la entidad auditada, por lo tanto se considera sobrevenida.

5.1.2 Circunstancias relativas a la naturaleza u oportunidad, del trabajo realizado por el auditor.

En el caso de la sociedad Igenoxim S.L situada en Paterna, en su informe de auditoría nos encontramos con la siguiente salvedad:

Auditor: PricewaterhouseCoopers Auditores S.L. (Última fecha nombramiento: 31/12/2014)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES S.L.
Opinión auditor: FUIMOS NOMBRADOS AUDITORES DE LA SOCIEDAD EL 29 DE DICIEMBRE DE 2014, POR LO QUE NO PRESENCIAMOS EL RECUENTO FÍSICO DE LAS EXISTENCIAS AL INICIO DEL EJERCICIO. NO HEMOS PODIDO SATISFACEROS POR MEDIOS ALTERNATIVOS DE LAS CANTIDADES DE EXISTENCIAS A 31 DE DICIEMBRE DE 2013. PUESTO QUE LAS EXISTENCIAS INICIALES INFLUYEN EN LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO Y DE LOS FLUJOS DE EFECTIVO, NO HEMOS PODIDO DETERMINAR SI HUBIESE SIDO NECESARIO REALIZAR AJUSTES EN EL BENEFICIO DEL EJERCICIO QUE SE MUESTRA EN EL ESTADO DE RESULTADOS Y EN LOS FLUJOS DE EFECTIVO NETOS PROCEDENTES DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN DEL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

Éste es un claro ejemplo limitación al alcance derivada de circunstancias relativas a la naturaleza y oportunidad, ya que el auditor fue nombrado el 29 de diciembre de 2014. Por lo tanto no pudo asistir al recuento físico de las existencias iniciales y tampoco ha podido obtener evidencia mediante medios

alternativos. Estas circunstancias no le han permitido determinar si hubiera sido necesaria la realización de algún tipo de ajuste en los estados financieros

5.1.3 Limitaciones impuestas por la administración de la entidad

La empresa Tucai S.A localizada en Barberá del Vallés, cuyas cuentas anuales van acompañadas de un informe de auditoría que contiene la siguiente salvedad:

Auditor: Horwath Auditores Espana, S.L. (Última fecha nombramiento: 31/12/2012)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre:	31/12/2014
Opinión auditores:	Salvedades
Nombre del auditor:	HORWATH P.L.M. AUDITORES S.L.
Opinión auditor:	LA SOCIEDAD NO HA INCLUIDO EN LA MEMORIA LA INFORMACIÓN DE ACUERDO CON LO EXIGIDO POR EL REAL DECRETO 1514/2007, DE 16 DE NOVIEMBRE ACERCA DE LAS COMPRAS Y LA CIFRA DE NEGOCIOS POR SEGMENTOS Y MERCADOS GEOGRÁFICOS A 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y 2013. NO HEMOS PODIDO OBTENER DICHA INFORMACIÓN DEBIDO A QUE LA DIRECCIÓN DE LA SOCIEDAD NOS HA MANIFESTADO QUE LA CONSIDERA CONFIDENCIAL Y DE CARÁCTER ESTRATÉGICO.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso nos encontramos ante una limitación al alcance impuesta por la propia entidad, que comienza por falta de información en la memoria sobre las compras, cifras de negocio por mercado y segmentos geográficos. La empresa no incluye dicha información en la memoria al considerar que es confidencial y de carácter estratégico, motivo por el cual al auditor no se le ha permitido tampoco tener acceso a ella.

En algunos de estos casos, el auditor puede aplicar métodos alternativos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que le permitan eliminar la limitación al alcance inicialmente encontrada. En este caso será la entidad auditada la que le deba facilitar información alternativa al auditor, ya que éste no está obligado a elaborar por sí mismo la información de la que debería de disponer la entidad.

En el caso de las limitaciones al alcance el auditor deberá decidir, sí, denegar la opinión o emitirla con salvedades, lo que dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir el auditor tendrá en cuenta la naturaleza y magnitud del efecto potencial sobre las cuentas anuales. En los casos en que la limitación este generalizada en los estados financieros o sea muy significativa, y cuando este interpuesta por la entidad, el auditor denegará la opinión.

En el caso de la empresa Aljamil S.A situada en Madrid, y cuyas acciones no cotizan, presenta la siguiente opinión con denegada:

Informes de auditoría: presente y futuro

Auditor: Don Juan Francisco Esteo Sanchez (Última fecha nombramiento: 31/12/2007)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Denegado
Nombre del auditor: ESTEO SANCHEZ FRANCISCO
Opinión auditor: EN LA NOTA 6 DE LA MEMORIA SE RECOGEN SALDOS DE INVERSIONES A LARGO PLAZO EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO Y CRÉDITOS CONCEDIDOS A TERCEROS VINCULADOS DE CUYAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS, A LA FECHA DE ESTE INFORME, NO SE HA DISPUESTO, POR LO QUE NO SE HA OBTENIDO EVIDENCIA SUFICIENTE EN CUANTO A SU CUANTIFICACIÓN Y RECUPERABILIDAD. EL IMPORTE TOTAL DE LAS INVERSIONES ASCIENDE A 13.059.769 EUROS LO CUAL REPRESENTA UN 27% DEL TOTAL DEL ACTIVO.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

El auditor deniega la opinión porque la limitación a alcance afecta al 27% del total del activo, lo que implica que, no es generalizado a todos los estados financieros pero si es muy significativo. La limitación afecta al 100% de la partida auditada y además representa una tercera parte del total del activo.

5.2 Error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados

Las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel, pero durante su trabajo el auditor puede identificar circunstancias que suponen un incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptadas entre los que se encuentran:

5.2.1 Utilización de principios y normas distintos de los generalmente aceptados.

En el caso de la Sociedad Microdeco Sociedad Anónima situada en Ermua, que no cotiza en Bolsa, no encontramos una salvedad que establece:

Auditor: Don Francisco Javier Infante Gil (Última fecha nombramiento: 31/12/1999)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: INFANTE GIL FRANCISCO JAVIER
Opinión auditor: LA SOCIEDAD HA REALIZADO AL CIERRE DEL EJERCICIO EL RECUENTO FÍSICO DE SUS EXISTENCIAS. LA SOCIEDAD UTILIZA UN CRITERIO PARA VALORAR SUS EXISTENCIAS NO CONTEMPLADO EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD APROBADO POR REAL DECRETO 1514/2007, VALORÁNDOLAS AL 92 POR CIENTO DE SU PRECIO DE VENTA EN CASO DE PRODUCTOS SIN DEFECTO DE FABRICACIÓN Y AL 80 POR CIENTO DE SU PRECIO DE VENTA EN CASO DE TENER ALGÚN DEFECTO (VER PUNTO 4.5 DE LA MEMORIA). EL EPÍGRAFE DE EXISTENCIAS DEL BALANCE SE ENCUENTRA SOBRE/INFRavalorado Y EL EPÍGRAFE DE VARIACIÓN DE EXISTENCIAS SE ENCUENTRA INFRA/SOBREVALORADO POR IDÉNTICO IMPORTE. SI BIEN NO SE HA PODIDO CUANTIFICAR POR OTROS PROCEDIMIENTOS EL VALOR DEL COSTE DE PRODUCCIÓN PROPIAMENTE DICHO DE LAS MENCIONADAS EXISTENCIAS, SE HA LLEGADO A LA CONCLUSIÓN DE QUE LA DIFERENCIA NO AFECTARÍA DE FORMA SIGNIFICATIVA A LAS CUENTAS ANUALES.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

La citada salvedad proviene de un incumplimiento de principios y normas generalmente aceptados, como consecuencia de que la sociedad utiliza un criterio para valorar sus existencias que no se encuentra contemplado en el Plan General de Contabilidad. Esto puede suponer que dichas existencias estén sobrevaloradas o infravaloradas por un importe que el auditor no ha podido cuantificar, no obstante, el auditor considera que no tendría un impacto significativo en las cuentas anuales de la entidad.

5.2.2 Errores intencionados o no, (aritméticos, error en la aplicación práctica de los principios y normas contables, y los errores de interpretación de hechos)

En el caso de la sociedad Ignacio de las Cuevas, Sociedad Anónima situada en Ourense y cuyas acciones no cotizan en Bolsa, nos encontramos en su informe de auditoría con la siguiente salvedad:

Auditor: Auditoria Y Diagnostico Empresarial S.A. (Última fecha nombramiento: 31/12/2002)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: AUDITORIA Y DIAGNOSTICO EMPRESARIAL S.A.
Opinión auditor: IGNACIO DE LAS CUEVAS, S.A., COMO SOCIEDAD DOMINANTE DE UN GRUPO DE EMPRESAS, SE ENCUENTRA EN LA OBLIGACIÓN DE FORMULAR A 31 DE DICIEMBRE DE 2014 LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS Y EL INFORME DE GESTIÓN CONSOLIDADO DE DICHO GRUPO, NO RESULTÁNDOLE APLICABLE NINGUNA DE LAS EXCEPCIONES A LA OBLIGACIÓN DE FORMULAR LAS CITADAS CUENTAS. A PESAR DE ELLO, LA SOCIEDAD NO PRESENTÓ SUS ESTADOS CONSOLIDADOS A DICHA FECHA. ESTO ES EL RESULTADO DE UNA DECISIÓN TOMADA POR LA DIRECCIÓN EN ANTERIORES EJERCICIOS Y QUE MANTIENE HASTA LA FECHA, Y QUE MOTIVÓ NUESTRA OPINIÓN DE AUDITORÍA CON SALVEDADE SOBRE LAS CUENTAS ANUALES RELATIVAS AL EJERCICIO CERRADO A 31 DE DICIEMBRE DE 2013.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

Este es un ejemplo claro de error intencionado, ya que la Sociedad por ser la Dominante del Grupo está obligada a formular cuentas anuales e informe de gestión consolidado, a pesar de ello por decisión de la dirección en ejercicios anteriores y que mantienen en la actualidad, no ha cumplido dicha obligación. En el informe de cuentas anuales del ejercicio 2013, ya había tenido una salvedad por el mismo motivo. La situación da a entender que la Sociedad es consciente de su obligación y de forma intencionada decide no cumplirla.

En el caso del Real Club Deportivo de la Coruña, SAD situado en A Coruña, cuyas acciones no cotizan en Bolsa, contiene la siguiente salvedad en su informe:

Auditor: AUREN AUDITORES LCG SL (Última fecha nombramiento: 31/12/2013)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 30/06/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: AUREN AUDITORES LCG SL
Opinión auditor: LA SOCIEDAD TIENE ALQUILADO A SOCIEDADES DEPENDIENTES LOS LOCALES COMERCIALES DEL ESTADIO DE RIAZOR. NO OBSTANTE, NO FIGURA EN LA CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD NINGÚN INGRESO POR ESTE CONCEPTO. LA FALTA DE COBRO DE LOS ALQUILERES PUEDE CONSIDERARSE EQUIVALENTE A UN TRASVASE DE RECURSOS A DICHAS SOCIEDADES DEPENDIENTES. NO NOS ES POSIBLE DETERMINAR EL VALOR RAZONABLE DE LOS MENCIONADOS ALQUILERES Y POR TANTO EL EFECTO DERIVADO DE ELLO. LA SOCIEDAD ES CABECERA DE UN GRUPO SOBRE CUYA COMPOSICIÓN, CARACTERÍSTICAS Y SITUACIÓN SE INFORMA EN LA MEMORIA Y QUE INCLUYE A LAS SOCIEDADES DEPORTIENDA S.L.U., DEPORHOSTELERIA PLAYA CLUB, S.L.U, CLÍNICA DEPORTIVISTA, S.L.U. E IRIS SERVICIOS Y SISTEMAS INTERACTIVOS, S.L.U. CON ARREGLO A LA NORMATIVA CONTABLE VIGENTE, SE CUMPLEN LAS CONDICIONES MÍNIMAS PARA PRESENTAR CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS. SOLO A EFECTOS ACLARATORIOS INDICAR QUE LAS CIFRAS AGREGADAS DE LAS EMPRESAS DEPENDIENTES A 31 DE DICIEMBRE DE 2013 SEGÚN CUENTAS ANUALES INDIVIDUAL

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso nos encontramos ante lo que parece un error intencionado según se desprende de la salvedad redactada por el auditor. La Sociedad alquila unos locales a sus sociedades dependientes, por los cuales no figura ningún ingreso por éste concepto y por tanto ningún pago. El auditor entiende que puede existir un trasvase de recursos desde la Sociedad a sus sociedades dependientes, pero no ha podido determinar el valor razonable de dichos alquileres y por tanto no puede cuantificar sus consecuencias.

5.2.3 Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para su correcta interpretación (incluyen desgloses, presentación inadecuada en cuanto a formato, clasificación y contenido).

Un ejemplo de salvedad por incorrección se encuentra en el informe de auditoría del ejercicio 2014 de la sociedad Casa Terradellas SA que no cotiza en Bolsa. El auditor en el párrafo de fundamento de la opinión establece literalmente:

Auditor: Century Auditores S.A. (Última fecha nombramiento: 31/12/1998)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre:	31/12/2014
Opinión auditores:	Salvedades
Nombre del auditor:	CENTURY AUDITORES S.A.
Opinión auditor:	LAS CUENTAS ANUALES NO OFRECEN LA INFORMACIÓN REQUERIDA SOBRE EL PERSONAL, ASÍ COMO TAMPOCO INCLUYE LA REFERENTE A PARTES VINCULADAS, LA COMPAÑÍA CONSIDERA ESTA INFORMACIÓN DE CARÁCTER CONFIDENCIAL.
Código de auditor:	S0534

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso la Sociedad no revela adecuadamente la información requerida por el marco de información financiera de aplicación y el auditor en el desarrollo de su trabajo lo ha detectado, por lo que ha incluido en su informe una salvedad.

En este caso existe una duda sobre si el auditor se encuentra ante una salvedad por incumplimiento o una limitación al alcance, ya que la sociedad no incluye dicha información porque la considera confidencial.

5.2.4 Hechos posteriores al cierre, que no hubieran sido corregidos en las cuentas anuales o correctamente desglosados en la memoria, según corresponda.

La sociedad Tiendas Comunicalia Sociedad Limitada situada en Gijón, presenta en su informe de auditoría la siguiente salvedad:

Informes de auditoría: presente y futuro

Auditor: Don Fernandez Gonzalez, Daniel (Última fecha nombramiento: 31/12/2014)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: DANIEL FERNANDEZ GONZALEZ
Opinión auditor: TIENDAS COMUNICALIA, S.L., ESTÁ INMERSA EN UN PROCESO EXPANSIÓN, MEDIANTE LA COMPRA, DE EMPRESAS DEL SECTOR. CON POSTERIORIDAD AL CIERRE DEL EJERCICIO, SE LE HA ABIERTO EXPEDIENTE SANCIONADOR, POR PARTE DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA, A LA EMPRESA, HABLAMOS, S.L., RECIENTEMENTE COMPRADA, LO QUE ORIGINARA, NECESIDADES ADICIONALES DE FINANCIACIÓN POR UN IMPORTE APROXIMADO DE 190.000€.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

La Sociedad está proceso de expansión y por ello compra a una empresa del sector. Con posterioridad al cierre del ejercicio se le abre un expediente sancionador a la empresa adquirida, por parte de la inspección tributaria, lo que origina una necesidad de financiación adicional por parte de la Sociedad. Se entiende que esta situación no existía a la fecha de cierre y que por tanto no requiere de ajuste de los estados financieros, pero sí ser desglosada en la memoria.

En el caso de la sociedad Kauman SA con domicilio en Pontearreas, cuyas acciones no cotizan en Bolsa, en su informe de auditoría incluye la siguiente salvedad:

Auditor: Doña Carballo Fidalgo Maria Del Pilar (Última fecha nombramiento: 31/12/2008)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: CARBALLO FIDALGO MARIA DEL PILAR
Opinión auditor: CON FECHA 7 DE ENERO DE 2015 IBERBAC SAL EMITE FACTURA A KAUTNAN SA POR UN IMPORTE DE 90.000 EUROS. DICHO IMPORTE DEVIENE DE UNA RECLAMACIÓN DE FECHA SEPTIEMBRE DE 2014 Y CON ORIGEN EN UN SINIESTRO DEL QUE FUE KAUMAN SA CONSIDERADA RESPONSABLE. LAS CUENTAS ANUALES NO RECOGEN DICHO GASTO, AL CONSIDERAR LA DIRECCIÓN QUE EL MISMO SERÁ COMPENSADO POR LA COMPAÑÍA ASEGURADORA, A LA QUE SE LE RECLAMA UNA CANTIDAD SUPERIOR A ÉSTA. EN CONSECUENCIA, EL EPÍGRAFE DE ACREEDORES A CORTO PLAZO Y EL RESULTADO DEL EJERCICIO SE ENCUENTRA INFRAVALORADO Y SOBREALORADO, RESPECTIVAMENTE, EN ESE IMPORTE. CON FECHA 20 DE FEBRERO 2015 LA COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA REQUIERE A LA ENTIDAD EL PAGO DE 108.909,98 EUROS, POR REGULARIZACIÓN DE LOS PAGOS A CUENTA DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES REALIZADAS POR LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA (COGENERACIÓN) DESDE EL 14 DE JULIO CÍE 2013 HASTA EL 31 DE MAYO DE 2014. EN RELACIÓN A ESTE REQUERIMIENTO SE HA INTERPUESTO RECURSO SOBRE

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso nos encontramos con un hecho posterior al cierre, de un siniestro ocurrido en el ejercicio 2014 que implica el reconocimiento de un gasto, que la sociedad no recoge porque considera que éste será compensado por la compañía aseguradora. El auditor entiende que la Sociedad no ha corregido sus cuentas anuales, cuando debía haberlo hecho y por tanto considera necesario incluir la salvedad.

Para todos los casos anteriores, el auditor deberá evaluar y si es posible cuantificar el impacto sobre las cuentas anuales, y cuando considere que éste es significativo emitirá una opinión con salvedades. En cambio el auditor emitirá

una opinión desfavorable, cuando considere que las cuentas anuales no reflejan la imagen fiel, debido a que el impacto es muy significativo.

En ocasiones, el auditor podrá cuantificar el efecto del incumplimiento consiguiendo la información omitida o incorrecta de los libros y registros contables de la entidad, sin que ello suponga aumentar sustancialmente su trabajo, en este caso el auditor se verá obligado a realizar dicha cuantificación.

A pesar de lo anterior, el auditor no es el responsable de preparar la información contable, por lo que sí el asunto no fuera fácilmente cuantificable le solicitará a los administradores de la entidad que realicen la cuantificación y preparen la información necesaria. En el caso de que, al auditor no se le facilitara ésta información por parte de la entidad auditada, se encontraría ante un incumplimiento o una limitación al alcance, según proceda.

En el caso de la empresa SA Minería Catalano Aragonesa situada en Ariño, cuyas acciones no cotizan tiene una opinión desfavorable que establece lo siguiente:

Auditor: FIDES VILLALBA AUDITORES, S.L.P. (Última fecha nombramiento: 31/12/2014)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre:	31/12/2014
Opinión auditores:	Desfavor.
Nombre del auditor:	FIDES VILLALBA AUDITORES S.L.P.
Opinión auditor:	LA CONTABILIDAD ES LLEVADA CONFORME AL MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA QUE SE INDICA EN LA NOTA 2 DE LA MEMORIA ADJUNTA. NO OBSTANTE, LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE SE HAN FORMULADO CON LAS CUENTAS ANUALES, NO SE ACOMODAN A LA ESTRUCTURA, AGRUPACIÓN, DESGLOSE E INFORMACIÓN REQUERIDA EN EL REFERIDO MARCO NORMATIVO, ASIMISMO LA MEMORIA NO CONTIENE PARTE DE LA INFORMACIÓN REQUERIDA.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

El auditor deniega la opinión debido a que las Sociedad, según establece en la nota 2 de su memoria presenta las cuentas anuales en base a un marco normativo de información financiera, pero al formularlas no se adapta a la estructura establecida en éste, ni a su agrupación y tampoco en el desglose de la información requerido en la memoria. En este caso las cuentas anuales de la entidad no reflejan la imagen fiel de la entidad.

En el caso de la empresa Construcciones Batlle-Cervera S.A situada en Lleida cuyas acciones no cotizan presenta la siguiente opinión desfavorable:

Auditor: SERRAT AUDITORS SL (Última fecha nombramiento: 31/12/2006)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Desfavor.
Nombre del auditor: SERRAT AUDITORS, S.L.
Opinión auditor: CON FECHA 8 DE MAYO DE 2015, EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE LA SOCIEDAD ACUERDA PROCEDER A SU LIQUIDACIÓN. POR OTRA PARTE, EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN FORMULAN LAS CUENTAS ANUALES BAJO EL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO. A NUESTRO JUICIO, Y DE ACUERDO CON LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITARÍA (NIA-ES) 570, LAS CUENTAS ANUALES SE TENDRÍAN QUE HABER FORMULADO EN BASE A CRITERIOS DE LIQUIDACIÓN, EXISTIENDO POR TANTO, UN ERROR NO CUANTIFICABLE EN LA FORMULACIÓN DE DICHAS CUENTAS ANUALES. EN LA NOTA 9.3 DE LA MEMORIA ADJUNTA SE DETALLA QUE LA SOCIEDAD GARANTIZA SOLIDARIAMENTE UN CRÉDITO HIPOTECARIO DE LA SOCIEDAD PARTICIPADA UA,S.L., POR

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso el auditor deniega su opinión, debido a que se produce un hecho posterior al cierre que implica que el Consejo de Administración de la sociedad va a proceder a su liquidación, no obstante formulan las cuentas anuales en base el principio de empresa en funcionamiento. Bajo éstas circunstancias la información financiera se debería formular en base a los criterios de liquidación, lo supone un error generalizado en la formulación de los estados financieros y que por tanto éstos no reflejen la imagen fiel de la entidad.

5.3 Incertidumbres

Una incertidumbre se puede definir como una situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza, porque depende de la ocurrencia o no de algún hecho futuro, por lo que, no se puede estimar la necesidad de que sea necesario un ajuste y en caso de ser necesario por qué importe. No es responsabilidad del auditor estimar las consecuencias que se puedan generar de los hechos futuros, si la propia entidad no puede hacerlo.

No se deben confundir las incertidumbres con las estimaciones normales que debe realizar la entidad sobre hechos futuros en la preparación de las cuentas anuales, ya que en este último caso, se pueden realizar estimaciones razonables y determinar su efecto monetario. En cambio en las incertidumbres existe una incapacidad de realizar una estimación razonable, porque dependen de hechos futuros, en los que la probabilidad de ocurrencia no se puede determinar.

Si el auditor considera que el desenlace del asunto o situación, puede ser razonablemente estimado por la entidad, y ésta no lo hace, o, realiza una estimación que en opinión del auditor no es razonable en base a la evidencia disponible, se deberá redactar una salvedad por incumplimiento de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Tanto en el caso de que la entidad realice la estimación o no. Sí el auditor considera que no ha obtenido evidencia necesaria para evaluar el

desenlace de forma razonable, su informe no deberá ser redactado en base a una incertidumbre, sino por la existe una limitación al alcance.

La sociedad Detector de Seguimiento y Transmisión, SA situada en Madrid, cuyas cuentas anuales no cotizan, contiene en su informe de auditoría la siguiente salvedad:

Auditor: Deloitte S.L. (Última fecha nombramiento: 31/12/2004)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: DELOITTE S.L.
Opinión auditor: TAL Y COMO SE INDICA EN LA NOTA 14.4 DE LA MEMORIA ADJUNTA, AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 LA SOCIEDAD TIENE REGISTRADOS EN SU BALANCE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO POR UN IMPORTE DE 2.394.343 EUROS DERIVADOS DE LA ACREDITACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES. DICHOS ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO HAN SIDO REGISTRADOS DADO QUE LOS ADMINISTRADORES DE LA SOCIEDAD HAN PREPARADO UN PLAN DE NEGOCIO QUE PREVÉ QUE LA SOCIEDAD OBTENDRÁ EN LOS PRÓXIMOS 10 AÑOS BENEFICIOS SUFICIENTES PARA RECUPERAR DICHAS BASES IMPONIBLES, A PESAR DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL MERCADO EN EL QUE OPERA Y EL CONTEXTO ECONÓMICO GENERAL Y PENSANDO EN LAS NUEVAS LÍNEAS DE NEGOCIO Y UNA RECUPERACIÓN FUTURA DE LA ECONOMÍA Y DE LOS MERCADOS. NO OBSTANTE, DICHAS HIPÓTESIS NO SE HAN CUMPLIDO EN EL ÚLTIMO EJERCICIO, SI BIEN EN OPINIÓN DE LOS ADMINISTRADORES ESTO SE DEBE A RETRASOS EN LA PUESTA EN MARCHA DE CONTRATOS YA FIRMADOS Y QUE PERMITIRÁN EL CUMPLIMIENTO

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso se incluye una salvedad, porque lo que podría parecer una incertidumbre sobre la partida de Activos por Impuestos Diferidos, procedente de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Según establece la opinión del auditor, los administradores han preparado un plan de negocio con lo que prevén que la sociedad obtendrá beneficios en los próximos 10 años que le permitirán compensar dichas bases. No obstante, dichas hipótesis no se ha cumplido para el presente ejercicio, por éste motivo el auditor considera necesario establecer una salvedad por incumplimiento de principios y normas generalmente aceptados, ya que la empresa no cumple los criterios necesarios para mantenerlos activados. Aquí vemos que lo que parecía una incertidumbre se transforma en un incumplimiento de la normativa de aplicación.

La sociedad Gaudirll·luminació SL, localizada en Girona, presenta en su informe de auditoría la siguiente salvedad:

Auditor: Auditoria I Control, Auditors, S.L.P. (Última fecha nombramiento: 31/12/2009)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: AUDITORIA I CONTROL AUDITORS S.L.
Opinión auditor: LA SOCIEDAD GAUDIR IL·LUMINACIÓ, S.L. MANTIENE A 31 DE DICIEMBRE DE 2014 UNA PARTICIPACIÓN CON LA EMPRESA DEPENDIENTE GAUDIR GIRONA S.L. POR UN IMPORTE NETO DE 115 MILES DE EUROS. ESTA SOCIEDAD DEL GRUPO, QUE SE ENCUENTRA EN UNA SITUACIÓN DE PATRIMONIO NETO NEGATIVO Y CUYA OPERATIVA ANUAL NO GENERA RESULTADO POSITIVO, SE HALLA INMERSA EN UN PROCESO DE REESTRUCTURACIÓN OPERATIVA QUE HA DE CAPACITARLA PARA GENERAR RESULTADOS POSITIVOS SI BIEN ESTA SITUACIÓN DEPENDERÁ, EN GRAN MEDIDA, DE QUE EN EL FUTURO LAS VENTAS Y LOS MÁRGENES DE DICHA SOCIEDAD TENGAN UNA EVOLUCIÓN POSITIVA. DE ACUERDO CON LAS DIRECTRICES MARCADAS POR EL PROPIO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD, ENTENDEMOS QUE LA SOCIEDAD, DENTRO DEL PROPIO EJERCICIO 2014, TENDRÍA QUE HABER PROVISIONADO DICHO IMPORTE POR LO QUE EL ACTIVO, ASÍ COMO EL RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS DE GAUDIR IL·LUMINACIÓ, S.L., SE HABRÍA REDUCIDO EN 115 MILES DE EUROS.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso la Sociedad tiene una participación en una empresa dependiente por importe 115 miles de euros, esta sociedad tiene un patrimonio neto negativo y no está generando resultados positivos, por lo que existe una incertidumbre sobre la continuidad de la misma, que depende del proceso de reestructuración que se está llevando a cabo, además de que sus ventas y márgenes le permitan obtener resultados positivos. Por lo tanto según lo establecido en el Plan General de Contabilidad y según el auditor, la Sociedad debería de deteriorar dicha participación por su importe total, es decir los 115 miles de euros, por lo que, el resultado antes de impuestos hubiera disminuido en el mismo importe. En este caso se pasa de una incertidumbre, a un incumplimiento de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

La sociedad Axpe Consulting S.L situada en Madrid, contiene en su informe de auditoría una salvedad que establece:

Auditor: Ernst & Young S.L. (Última fecha nombramiento: 31/12/2005)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre:	31/12/2014
Opinión auditores:	Salvedades
Nombre del auditor:	ERNST & YOUNG S.L.
Opinión auditor:	TAL Y COMO SE INDICA EN LA NOTA 11.2 DE LA MEMORIA ADJUNTA, Y COMO CONSECUENCIA DE DETERMINADAS ACTUACIONES DE ORGANISMOS OFICIALES, LA SOCIEDAD HA RECIBIDO ACTAS QUE SE ENCUENTRAN RECURRIDAS Y SOBRE LAS QUE NO SE HA REGISTRADO PROVISIÓN ALGUNA A 31 DE DICIEMBRE DE 2014. DE ACUERDO CON EL MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE A LA SOCIEDAD Y A NUESTRA EVALUACIÓN DEL RIESGO, CONSIDERAMOS QUE DEBERÍA HABERSE REGISTRADO UNA PROVISIÓN QUE, AL NO HABERSE OBTENIDO INFORMACIÓN NI OTRA EVIDENCIA DE AUDITORÍA ADECUADA Y SUFICIENTE, NO NOS HA SIDO POSIBLE CUANTIFICAR.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

La salvedad comienza por una posible incertidumbre derivada de actas de actuaciones de organismos oficiales y por las cuales la sociedad no ha registrado ninguna provisión. El auditor en base a su trabajo y a lo establecido en el marco de información financiero aplicable a la entidad, considera necesario que exista dicha provisión en base a la evaluación del riesgos. En este caso no estaríamos ante una incertidumbre, sino ante una estimación que debería de haber realizado la entidad auditada. No obstante, lo que parecía una incertidumbre se convierte en una limitación al alcance, debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita cuantificar el importe de dicha provisión.

5.4 Cambios en principios y normas contables aplicados

Durante el desarrollo de su trabajo el auditor debe determinar si los principios y normas contables utilizadas para preparar las cuentas anuales, han sido utilizados de manera uniforme, con respecto a los de las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Cuando se hubieran producido cambios injustificados en los principios y normas contables, o en el método de aplicación, y como consecuencia afecta

de manera significativa a la comparabilidad de las cuentas anuales, el auditor deberá redactar una salvedad por la falta de uniformidad.

En el caso de que el nuevo principio contable no sea de general aceptación o no esté justificado, el auditor se encontrará en un caso de incumplimiento de principios y normas contables, y por tanto incluirá una salvedad de este tipo en su informe.

La sociedad Congelados Basilio S.A situada en Sirio, cuyas acciones no cotizan en bolsa, posee una salvedad en su informe de auditoría que establece:

Auditor: Don Roberto Garcia Cosmea (Última fecha nombramiento: 31/12/2005)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
Opinión auditores: Salvedades
Nombre del auditor: GARCIA COSMEA ROBERTO
Opinión auditor: LA SOCIEDAD HA INCORPORADO CAMBIOS EN LOS PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES APLICADOS EN LA PREPARACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES RELACIONADOS CON LAS CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DE CAPITAL, QUE DE ACUERDO CON LO DISPUESTO POR LA NORMATIVA CONTABLE, LA IMPUTACIÓN AL RESULTADO DEL EJERCICIO DEBE SER PROPORCIONAL A LA DEPRECIACIÓN EXPERIMENTADA EN EL PERIODO POR LOS ACTIVOS FINANCIADOS POR DICHAS SUBVENCIONES. DE HABERSE CONTABILIZADO EL IMPORTE TRANSFERIDO A RESULTADO DEL EJERCICIO DE ESTAS SUBVENCIONES, DE ACUERDO CON PRINCIPIOS Y CRITERIOS CONTABLES CONTENIDOS EN EL MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA QUE RESULTAN DE APLICACIÓN, LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS DEBERÍAN INCREMENTARSE EN 130.000,00 EUROS; EL RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS, EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EL RESULTADO DEL EJERCICIO, DEBERÍAN DISMINUIRSE EN 130.000,00 EUROS, 32.500,00 EUROS Y 97.500,00 EUROS RESPECTIVAMENTE Y EL PATRIMONIO NETO A 31 DE DICIEMBRE DE 2014 DEBERÍA INCREMENTARSE

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso el auditor incluye una salvedad, porque la sociedad ha incorporado cambios en los principios y normas contables aplicados, relativos a la contabilización de las subvenciones de capital. Según la normativa contables dichas subvenciones se deben de transferir a resultado, en la misma proporción en la que se amortiza el bien objeto de la misma. Por lo que se desprende de la redacción de la salvedad, la Sociedad ha traspasado a resultado, más de lo que corresponde, lo que tiene como consecuencia que la partida de subvenciones está infravalorada y el resultado del ejercicio antes de impuestos este sobrevalorado por el mismo importe.

La empresa Transportes Iranzo S.A situada en Castellbisbal, cuyas acciones no cotizan, presentan en su informe de auditoría la siguiente salvedad:

Informes de auditoría: presente y futuro

Auditor: Activa Auditoria & Consultoria S.L.P. (Última fecha nombramiento: 31/12/2013)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
 Opinión auditores: Salvedades
 Nombre del auditor: ACTIVA AUDITORIA & CONSULTORIA, S.L.P.
 Opinión auditor: TAL Y COMO SE EXPLICA EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES (VER LA NOTA 4.2), LA SOCIEDAD PARA ESTE EJERCICIO 2014 NO HA PROCEDIDO A REALIZAR AMORTIZACIÓN ALGUNA DE SU INMOVILIZADO, YA QUE NO HA UTILIZADO NINGÚN ELEMENTO DEL MISMO EN SU ACTIVIDAD. DE HABERSE MANTENIDO EL CRITERIO DE EJERCICIOS ANTERIORES Y DE ACUERDO A NUESTRAS ESTIMACIONES, LA DOTACIÓN A LA AMORTIZACIÓN CORRESPONDIENTE AL INMOVILIZADO MATERIAL Y A INVERSIONES INMOBILIARIAS SERIAN DE APROXIMADAMENTE 352 MILES DE EUROS Y DE 10 MILES DE EUROS RESPECTIVAMENTE. EN CONSECUENCIA EL RESULTA DE EXPLOTACIÓN Y EL INMOVILIZADO ESTÁN SOBREVALORADOS EN APROXIMADAMENTE 362 MILES DE EUROS. LA SOCIEDAD VIENE REGISTRANDO RESULTADOS NEGATIVOS EN LOS ÚLTIMOS EJERCICIOS CONSECUENCIA DE LA SITUACIÓN DEL SECTOR EN QUE OPERA LA SOCIEDAD. EN LAS CUENTAS ANUALES ADJUNTAS SE HAN REGISTRADO LOS CRÉDITOS FISCALES POR PÉRDIDAS POR UN IMPORTE DE 1.463 MILES DE EUROS. AUNQUE LA OBTENCIÓN DE RESULTADOS NEGATIVOS

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

En este caso el auditor establece una salvedad, porque se producen cambios en los principios y normas contables aplicados por la entidad. Según la empresa como este año no ha utilizado ningún elemento del inmovilizado en el desarrollo de su actividad y por tanto ha considerado oportuno no realizar ningún tipo de amortización. Por su parte el auditor determina que si se hubiera seguido el mismo criterio de amortización de años anteriores, se debería de haber dotado una amortización de 325 miles de euros del inmovilizado material y 10 mil euros de inversiones inmobiliarias.

Naturaleza de los hechos que originan una opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	<i>Material pero NO generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
Limitación de alcance, por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada	Opinión con salvedad	Opinión denegada
Errores o incumplimientos de principios y normas contables generalmente aceptados	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable
Incertidumbre, sin información en la memoria	Opinión con salvedad	Opinión denegada
Cambios en principios y normas contables aplicados	Cambio justificado Opinión con salvedad	Cambio no es de general aceptación o no está justificado Opinión desfavorable

Cuadro resumen: elaboración propia

6 Párrafo de énfasis y otros asuntos

Se encuentran regulados en las NIA 706, se utiliza cuando el auditor ya se ha formado su opinión, ya sea ésta modificada o no modificada y considera que es necesario:

- a. *Llamar la atención de los usuarios sobre asuntos presentados o revelados en los estados financieros de importancia fundamental para ayudarles a comprender dichos estados financieros*
- b. *Llamar la atención de los usuarios sobre asuntos distintos a los presentados o revelados en los estados financieros de utilidad para ayudar a comprender la auditoría y las obligaciones o el informe del auditor.*

6.1 Párrafo de énfasis

El párrafo de énfasis es en el cual el auditor en su informe, se refiere a asuntos presentados o revelados de forma adecuada en los estados financieros, pero que a juicio del auditor reviste una importancia fundamental, para que los usuarios puedan entender los estados financieros. Para ello es necesario, que el auditor haya obtenido suficiente evidencia sobre el asunto y asegurarse que los estados financieros no contienen representaciones erróneas.

El auditor ya se ha formado una opinión sobre los estados financieros, pero quiere llamar la atención de los usuarios sobre algún asunto que considera importante, entre los que se pueden encontrar:

- a. *Un asunto que aunque este adecuadamente revelado en los estados financieros, tiene una importancia fundamental para que los usuarios comprenda adecuadamente los estados financieros; o*
- b. *Cuando el auditor lo considere necesario, llamar la atención sobre cuestiones relevantes para que los usuarios comprenda la auditoría, la responsabilidad del auditor o el informe de auditoría.*

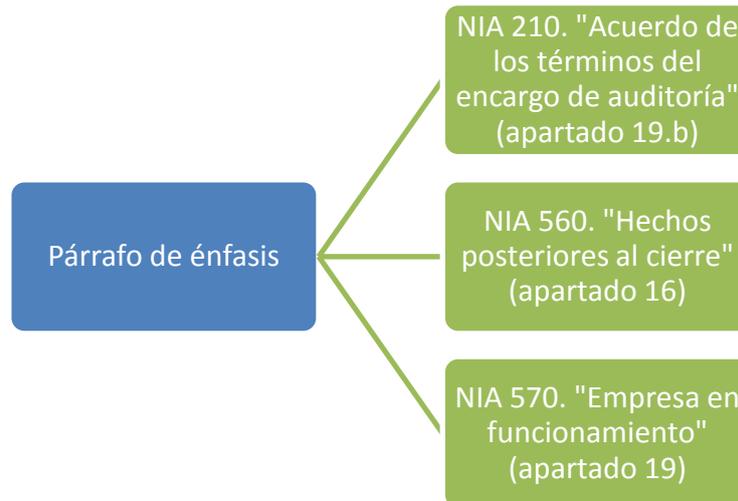
El párrafo de énfasis dentro del informe, se coloca inmediatamente después del párrafo de opinión, bajo el título de “Párrafo de énfasis” y en él se explica la cuestión sobre la que se quiere llamar la atención, haciendo referencia a la parte de los estados financieros en los que se detalla. El auditor debe aclarar que el asunto tratado no afecta a su opinión sobre los estados financieros.

El auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones cuando se den algunas de las siguientes circunstancias:

- *Exista incertidumbre acerca de resultado de litigios en los que está inmersa la entidad*

- Entrada en vigor de una nueva normativa contable que afecta de forma generalizada a los estados financieros
- Ocurrencia de alguna catástrofe que pueda afectar de forma significativa la situación financiera de la entidad.

Es importante resaltar que el párrafo de énfasis no es sustitutivo de una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, en caso de que así lo requieran las circunstancias; ni tampoco de información que el marco normativo aplicable requiera que se revele en los estados financieros.



Fuente: *Auditoría de Cuentas: una visión global teórica y práctica*. Ferrán Rodríguez. Elaboración propia

- NIA-ES 210, “Acuerdo de los términos del encargo” apartado 19(b) hace referencia a estados financieros que han sido preparados bajo un marco de información financiera prescrito por disposiciones legales o reglamentarias y que el auditor considera inaceptables.
- NIA-ES 560, “Hechos posteriores al cierre” apartado 16 trata de estados financieros que han sido reformulados y se utiliza para advertir que los anteriores han sido modificados.
- NIA-ES 570, “Empresa en funcionamiento” apartado 19 se pretende remarcar la existencia de incertidumbre material sobre el “principio de empresa en funcionamiento”.

6.1.1 Hechos posteriores al cierre

Como ya se ha visto, existen hechos posteriores al cierre que implican que la entidad auditada debe modificar los estados financieros que ya había publicado. En este caso el auditor incluirá en un nuevo informe o rectificará el ya existente, en el cual existirá un párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones, en el que se señalará la nota explicativa en la que se detalle la razón por la cual ha sido necesario modificar los estados financieros.

La NIA 560 *“Hechos posteriores al cierre”*, establece que estos sucesos se pueden producir en tres intervalos de tiempo diferenciados, teniendo distintas implicaciones según corresponda a cada uno de ellos.

1. **Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen del auditor:** en este caso el auditor debe desarrollar procedimientos de auditoría encaminados a la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, sobre los acontecimientos acaecidos hasta la fecha de su dictamen que impliquen ajustes o ser revelados de forma adecuada en los estados financieros. En caso de que estos hechos afecten de forma significativa a los estados financieros, el auditor deberá asegurarse de que están contabilizados de forma adecuada, o en su caso, que estén debidamente revelados en los estados financieros. En caso de no ser así, el auditor deberá incluir una salvedad en su informe por incumplimiento de principios y de normas contables.
2. **Hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de que se publiquen los estados financieros:** en este caso el auditor no tiene obligación de desarrollar procedimientos adicionales posteriores a la fecha de su informe, ya que esa es la fecha del fin de trabajo de campo y la responsabilidad de informar sobre estos hechos es de la Administración. En este caso se pueden dar dos situaciones:
 - Cuando la administración corrige los estados financieros, el auditor aplicará los procedimientos necesarios y proporcionará a la Administración un nuevo informe, que tendrá una fecha posterior a la de los nuevos estados financieros.
 - Cuando la administración no corrige los estados financieros y el auditor considera que sí sería necesario corregirlos, emitirá una opinión con salvedades o denegada, como establece la NIA 705. En caso de que el auditor ya hubiera entregado el informe de auditoría, notificará a la entidad que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones pertinentes. Si aun así, la entidad pública los estados financieros sin las correcciones oportunas, el auditor se debe de asegurar de que los terceros no confíen en el informe de auditoría.
3. **Hechos descubiertos después de que los estados financieros han sido emitidos:** al igual que en el caso anterior el auditor no está obligado a hacer investigaciones al respecto. Pero en caso de que al auditor se dé cuenta, de que había un hecho que ya existía a la fecha de cierre de los estados financieros y que de haberlos conocidos, habría modificado su opinión. En este caso se deberá considerar si los estados financieros necesitan una nueva revisión y en caso de ser así, discutirlo con la administración que será la que deberá tomar las decisiones apropiadas a las circunstancias.

Si la administración considera oportuno revisar los estados financieros, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría y revisará los pasos dados por la administración, para asegurarse que las personas que habían recibido los estados financieros anteriores sean informados de la situación y en este caso deberá emitir un nuevo informe.

En el nuevo informe deberá incluir un párrafo de énfasis en el que se trate el asunto y una referencia a la nota de los estados financieros en los que se explique la razón de la revisión de los estados financieros. Este nuevo informe tendrá una fecha posterior a la de los nuevos estados financieros.

6.1.2 Empresa en funcionamiento

Cuando existan hechos posteriores al cierre, que la entidad auditada deba revelar en los estados financieros y el auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis para:

- Llamará la atención sobre incertidumbres materiales generadas por hechos posteriores al cierre de los estados financieros, que generen dudas sobre la capacidad de la empresa para continuar como empresa en funcionamiento, y
- Hará referencia expresa a la nota explicativa de los estados financieros donde se revelan dichas circunstancias.

Cuando exista incertidumbre material, el auditor evaluará la adecuada revelación de la información y las implicaciones de la incertidumbre, con el objetivo de determinar si los estados financieros reflejan la imagen fiel de la entidad.

Si la información revelada por parte de la entidad en referencia al principio de empresa en funcionamiento es adecuada emitirá una opinión no modificada, e incluirá un párrafo de énfasis para remarcar la existencias de incertidumbres materiales, que generan dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar con su actividad bajo dicho principio.

Cuando la información revelada por parte de la entidad en los estados financieros no sea adecuada sobre el principio de empresa en funcionamiento, el auditor expresará una opinión con salvedades o desfavorable, según su juicio profesional en base a la magnitud de la incertidumbre.

También puede suceder que la entidad haya preparado sus estados financieros en base al principio de empresa en funcionamiento y el auditor considera que no es adecuado, en este caso emitirá una opinión desfavorable.

La última posibilidad que existe, que se da en casos muy poco frecuentes, es que haya diversas incertidumbres materiales, que sean

significativas, el auditor en este caso, pueden considerar adecuado denegar la opinión, lo que dará lugar a un párrafo de énfasis.

SITUACIÓN	TIPO DE OPINIÓN
Si se revela la información de forma adecuada	Opinión no modificada y párrafo de énfasis
Si la información revelada no es adecuada	Opinión modificada con salvedades o desfavorable
Utilización inadecuada del principio de empresa en funcionamiento	Opinión desfavorable
Existencia de diversas incertidumbres significativas	Opinión denegada y párrafo de énfasis

Fuente: *Auditoría de Cuentas: una visión global teórica y práctica*. Ferrán Rodríguez. Elaboración propia

En el informe de auditoría de la sociedad Global Feed Ecotrans Sociedad Limitada se incluye el siguiente párrafo de énfasis:

Auditor: AUDISERVICIOS AUDITORES CONSULTORES S.L. (Última fecha nombramiento: 31/12/2014)

Estado auditoría por año:

2014 cuenta:

Fecha de cierre: 31/12/2014
 Opinión auditores: Salvedades
 Nombre del auditor: AUDISERVICIOS AUDITORES CONSULTORES S.L.
 Opinión auditor: SIN QUE AFECTE A NUESTRA OPINIÓN DE AUDITORÍA, TAL Y COMO SE MENCIONA EN LA NOTA 2 C DE LA MEMORIA ADJUNTA LAS VENTAS DE LA SOCIEDAD SE ENCUENTRAN CONCENTRADAS EN UN CLIENTE CON EL CUAL LA SOCIEDAD MANTIENE RELACIONES PARA LAS DISTINTAS DELEGACIONES. ASÍ MISMO SU FONDO DE MANIOBRA ES NEGATIVO. EN ESTAS CIRCUNSTANCIAS, LOS ADMINISTRADORES DE LA SOCIEDAD NO DUDAN DE LA CAPACIDAD DE GESTIÓN CONTINUADA DE LA SOCIEDAD PARA CONTINUAR SU ACTIVIDAD Y PARA REALIZAR SUS ACTIVOS Y SUS PASIVOS POR LOS IMPORTES Y SEGÚN LA CLASIFICACIÓN CON QUE FIGURAN EN LAS CUENTAS ANUALES, FORMULANDO LAS MISMAS BAJO EL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO, ASUMIENDO QUE LA ACTIVIDAD DE LA SOCIEDAD CONTINUARÁ.

Fuente: SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos. Anexo

El auditor duda sobre la capacidad de la sociedad para formular sus cuentas anuales en base al “principio de empresa en funcionamiento”, debido al riesgo que supone la alta concentración de ventas a un único cliente, además de la existencia de un fondo de maniobra negativo.

6.2 Párrafo sobre otras cuestiones

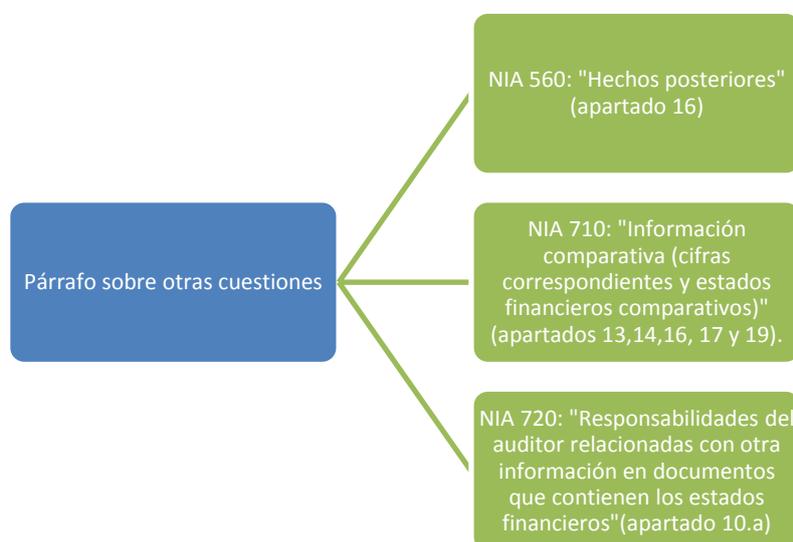
Se utiliza cuando el auditor cree necesario comunicar una cuestión que no está revelada en los estados financieros, pero que es importante para que los usuarios comprendan la auditoría, la responsabilidad del auditor o el informe. Este párrafo se sitúa dentro del informe después del párrafo de opinión y en caso de que existe después del párrafo de énfasis, y bajo el título de “Párrafo sobre otras cuestiones”. También se puede dar las circunstancias que éste párrafo se incluya en el apartado de “Informe sobre otros requisitos legales y normativos”.

El párrafo sobre otras cuestiones se incluye con el objetivo de ser:

- Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría: en el caso excepcional de que el auditor no haya podido renunciar al encargo

debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, por la existencia de limitaciones al alcance impuesta por la dirección de la entidad auditada. En estos casos el auditor puede considerar necesario explicar los motivos por los cuales no le ha sido posible renunciar al encargo.

- Relevante para que los usuarios comprendan la responsabilidad del auditor o el informe de auditoría: se utiliza en los casos que existan disposiciones legales o reglamentarias, o sean prácticas generalmente aceptadas que permitan al auditor dar explicaciones adicionales sobre su responsabilidad respecto de los estados financieros o respecto del informe de auditoría.
- Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros: cuando la entidad auditada prepare dos conjuntos de estados financieros de acuerdo con dos marcos de información financiera (por ejemplo uno de acuerdo con el Plan General de Contabilidad y otro de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera), y se le encargue al auditor un informe sobre ambos conjuntos de estados financieros y el auditor determine que ambos marcos son aceptables, podrá incluir un párrafo sobre otras cuestiones, para indicar que la entidad prepara estos dos conjuntos de estados financieros y que emite un informe sobre éstos.



Fuente: *Auditoría de Cuentas: una visión global teórica y práctica*. Ferrán Rodríguez. Elaboración propia

- NIA-ES 560, “Hechos posteriores al cierre”, apartado 16 hace referencia a estados financieros que han sido reformulados
- NIA-ES 710, “Información comparativa: Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos”, apartados

Otras cuestiones

Con fecha 16 de mayo de 2014 otros auditores emitieron su informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 2013, en el que expresaron una opinión con salvedades por limitación al alcance.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 2014 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de Pescanova, S.A., la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2014. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.



Fuente: Cuentas Anuales Pescanova S.A, ejercicio 2014.

En este caso el auditor considera necesarios incluir un párrafo de “otras cuestiones” porque las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por otro auditor, que incluyó en su informe una opinión modificada con salvedades.

Además se incluye un párrafo sobre “sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” referido al informe de gestión preparado por los administradores de la sociedad, en referencia al cual, la única responsabilidad del auditor es comprobar que la información que se incluye en él concuerda con la contenida en las cuentas anuales.

7 El informe de auditoría que viene

A raíz de los escándalos financieros que se han ido sucediendo en los últimos años y que han afectado de forma más o menos directa a la firmas de auditoría, los usuarios de la información financiera venían reclamando un cambio en el Informe de Auditoría. Como consecuencia de esto el IASSB⁷ ha llevado a cabo reformas sobre los informes con el objetivo de que el auditor pueda transmitir su conocimiento sobre la entidad auditada y de esta forma los usuarios lo puedan aprovechar para tomar mejores decisiones.

Uno de los aspectos claves de la reforma, implica que lo auditores que realicen auditorías de conformidad con las NIA estarán obligados a describir en su informe de las sociedades cotizadas las cuestiones claves de la auditoría (*Key AuditMatters*). Se busca aportar al informe mayor transparencia con respecto a la responsabilidad del auditor y su deber de independencia. Por su parte también, se describirá con mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y de los Responsables del Gobierno de la Entidad en relación con los estados financieros.

El nuevo informe entrará en vigor en los ejercicios que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2016. A pesar de ello hay que tener en cuenta que cada país tiene su propio mecanismo de adopción y de adaptación de la NIA a su normativa nacional, por lo que la fecha de entrada en vigor puede variar de un país a otro.

7.1 Cambios en los informes de auditoría bajo las NIA

- Para todo tipo de entidades
 - Cambio en el orden de los párrafos dentro del informe. El de la opinión pasará a ser el primero
 - Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del auditor
 - Mayor detalle de la responsabilidad de la Dirección o en su caso de los Responsables del Gobierno de la Entidad con referencia a los estados financieros
 - Manifestación expresa por parte del auditor de su independencia respecto de la sociedad auditada y de haber cumplido los requerimientos de ética que sean de aplicación
 - Descripción de la responsabilidad del auditor y el trabajo realizado sobre “Otra información”

⁷ IASSB: organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

- Para entidades cotizadas
 - Inclusión de las cuestiones claves de la auditoría
 - Identificación del nombre del socio que firma

7.2 Nuevos requerimientos adicionales en la UE

- Descripción de las cuestiones claves de la auditoría no sólo para la entidades cotizadas, sino también para las de interés público
- Si procede observaciones relacionadas con las cuestiones claves
- Opinión sobre si el informe de gestión ha sido preparado de conformidad con los requerimientos legales
- Declaraciones adicionales que proporcionen mayor transparencia, que incluye información sobre el mandato de auditoría, independencia y servicios prestados distintos de la auditoría
- Informe adicional para la comisión de auditoría
- Confirmar que el Informe de Auditoría es coherente con el informe adicional para la Comisión de Auditoría

Cuestiones clave de la auditoría



Fuente: Nuevo Informe de Auditoría. KPMG. Elaboración propia

La NIA-701 “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente”.

El auditor debe describir las cuestiones clave de la auditoría aplicando su juicio profesional. En su descripción los objetivos de los requerimientos de la normativa se caracterizan por:

- Se basan en hechos
- Se adaptan a las circunstancias específicas de la Sociedad
- Es concisa y no contiene lenguaje excesivamente técnico
- Contiene detalles suficientes para comprender cómo se abordó la cuestión

7.3 El nuevo informe en España

El paso para la adopción en España de la normativa europea, se realizará a través de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas (LAC), la cual irá más allá de los requerimientos de la UE y de la NIA en algunos aspectos relevantes del informe que afectarán a todas las entidades auditadas.

NUEVOS REQUERIMIENTOS APLICADOS A TODAS LAS ENTIDADES	NORMATIVA APLICABLE
Cambio en el orden de presentación de los párrafos, el de la opinión pasa al primer lugar	NIA (a)
Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del auditor	NIA (a)
Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros	NIA (a)
El auditor manifestará de forma expresa dentro del informe que es independiente respecto de la Sociedad y que ha cumplido con los requerimientos de ética que sea de aplicación	NIA (a)
Descripción del trabajo realizado sobre “otra información”	NIA (a)
Descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude; un resumen de la responsabilidad del auditor respecto a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.	Ley de Auditoría en España (b)
Una opinión sobre si el contenido y presentación del informe de gestión cumple con lo requerido en la normativa que resulta de aplicación, indicando, en su caso, las incorrecciones materiales detectadas.	Ley de Auditoría en España (b)
(a) Primero deberá ser incorporado a las normas técnicas de auditoría aplicables en España (NIA-ES)	
(b) La Ley de Auditoría ha extendido los requerimientos sobre los riesgos identificados no solo a las Entidades de Interés Público, sino a todas las entidades auditadas	

Fuente: Nuevo Informe de Auditoría. KPMG. Elaboración propia

OTROS REQUERIMIENTOS ADICIONALES APLICABLES SOLO A ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO (EPI)	NORMATIVA APLICABLE
Identificación de la fecha de designación como auditor y período total de contratación ininterrumpida.	Reglamento de la UE (c)
Indicar todos los servicios, además de la auditoría legal, que el auditor haya prestado a la entidad auditada y a empresas controladas por ésta, que no estén informados en los estados financieros o en el informe de gestión.	Reglamento de la UE (c)
Informe adicional para la Comisión de Auditoría	Reglamento de la UE (c)
Confirmar que el informe de auditoría es coherente con el informe adicional para la Comisión de Auditoría	Reglamento de la UE (c)
Indicación de en qué medida se ha considerado que la auditoría ha permitido detectar irregularidades	Reglamento de la UE (c)
La Ley de Auditoría remite al art 10 del Reglamento de la UE en el que se refiere a el Informe de Auditoría de las entidades de Interés Público	

Fuente: Nuevo Informe de Auditoría. KPMG. Elaboración propia

La definición de Entidad de Interés Público (EPI) viene establecida en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, según el cual se incluyen:

- a) *Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.*
- b) *Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.*
- c) *Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.*

7.4 Informe adicional para la Comisión de Auditoría

El informe adicional para la Comisión de Auditoría es una de las grandes novedades para la auditoría de EIP. El auditor deberá redactar por escrito un informe adicional, en el que explicará los resultados de la auditoría y que tendrá como máximo la misma fecha del Informe de Auditoría.

INFORMACIÓN RELATIVA A LA INDEPENDENCIA

- Una declaración de independencia del auditor respecto de la entidad auditada
- Cuando el auditor haya usado el trabajo del auditor predecesor o el de un experto independiente, lo indicará en el informe adicional y confirmará que ha recibido confirmación de independencia por parte del auditor y/o experto

Fuente: Nuevo Informe de Auditoría. KPMG. Elaboración propia

INFORMACIÓN RELATIVA A LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

- Descripción del ámbito y calendario de la auditoría
- Descripción de tareas, en caso de que se haya nombrado a más de un auditor o sociedades de auditoría
- Indicación del nivel cuantitativo de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y de importancia relativa por categorías de operaciones de haber sido aplicada

Fuente: Nuevo Informe de Auditoría. KPMG. Elaboración propia

INFORMACIÓN RELATIVA A LA EJECUCIÓN DE AUDITORÍA

- Identificación de los principales socios auditores que han intervenido en la auditoría, cuando la auditoría la haya realizado una sociedad de auditoría
- Descripción de la metodología, indicando entre otras cosas qué partidas han sido verificadas y a través de qué tipo de pruebas
- Toda deficiencia significativa del control interno de la sociedad, así como del sistema contable, indicando en ambos casos si han sido resueltas o no por la dirección
- Evaluación de los métodos de valoración aplicados a las distintas partidas de las cuentas anuales, incluyendo los posibles efectos de modificaciones de dichos métodos
- Argumentación o hechos detectados que puedan generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar bajo el principio de empresa en funcionamiento, indicando en su caso si constituye una incertidumbre material.
- Descripción de la naturaleza, frecuencia y alcance de la comunicación con la Comisión de Auditoría, el órgano de dirección y el de administración, indicando en todos los casos las fechas de las reuniones.
- Cuestiones significativas de incumplimiento o presunto incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, que se consideren relevantes para que la Comisión de Auditoría pueda cumplir sus funciones
- Dificultades encontradas durante la auditoría que a juicio del auditor resulten significativas para la supervisión del proceso de información financiera
- Si todas las explicaciones y documentos solicitados han sido facilitados por la entidad auditada

Fuente: Nuevo Informe de Auditoría. KPMG. Elaboración propia

INFORMACIÓN DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

- Alcance de la consolidación y, en su caso, los criterios de exclusión aplicados por la entidad auditada y si éstos están en concordancia con el marco de presentación de la información financiera
- Indicación de las partes del trabajo realizadas por auditores de terceros países, cuando la auditoría no haya sido realizada por miembros de la misma red a la que pertenece el auditor de cuentas anuales consolidadas

Fuente: Nuevo Informe de Auditoría. KPMG. Elaboración propia

En España, la fecha de entrada en vigor según la nueva Ley de Auditoría de Cuentas será para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016.

7.5 Nueva estructura del informe de auditoría

PÁRRAFO	CONTENIDO
Primero	Pasará a ser el de la “Opinión” que indicará en primer lugar el período de tiempo que abarcan y que elementos incluyen los estados financieros auditados. En segundo lugar se indicará lo opinión del auditor sobre los mismo, sin ningún tipo de variación con respecto al párrafo de opinión que existe en la actualidad. Además en el caso de España, para las EIP se incluirá un dictamen de que el informe de auditoría es coherente con el informe adicional para la Comisión de Auditoría.
Segundo	Será el de “Fundamento de la opinión”, que básicamente continua siendo igual al que se redacta en el informe actual, pero el que se hará hincapié en la independencia del auditor respecto de la entidad.
Tercero	Corresponderá a las cuestiones clave de la auditoría, que son las que a juicio profesional del auditor han sido más significativas en los estados financieros auditados. Estas cuestiones se refieren a los estados financieros en su conjunto y en la formación de una opinión de auditoría respecto de éstos. Éste párrafo únicamente será obligatorio para las sociedades cotizadas y que son auditadas de conformidad con las NIA. En el caso de España también será obligatorio para las EIP y para los informes de todas las entidades se describirán los riesgos más significativos y un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos.
Cuarto	Se referirá a “Otra información”. Será un nuevo apartado en el que se expresará que la dirección o en su caso los responsables del gobierno de la entidad son los responsables de ésta información que no se incluye dentro de los estados financieros. En este caso la responsabilidad del auditor respecto de ésta información será considerar si existe alguna incongruencia material entre dicha información y la contenida en los estados financieros que ha sido objeto de auditoría. En los casos en que el auditor detecte incongruencias materiales es esta otra información estará obligado a informar de este hecho.

<p>Quinto</p>	<p>Pasará a ser el de “responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad” con respecto a los estados financieros. No varía sustancialmente del que existe en la actualidad, pero incluirá una descripción de la responsabilidades de la entidad con respecto al principio de empresa en funcionamiento. En el caso de España, la Comisión de Auditoría de las EIP tendrá la responsabilidad de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera</p>
<p>Sexto</p>	<p>Contendrá la responsabilidad del auditor en relación con la auditoria de los estados financieros, que se amplía considerablemente respecto al que existe en la actualidad. Se remarcará que el auditor aplica su juicio profesional y que mantendrá una actitud de escepticismo profesional.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se identificará y valorará los riesgos de incorrección material debidos a fraude o a error, se diseñarán y aplicarán procedimientos para responder a dicho riesgos y obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, se explicará que este riesgo es mayor cuando el error provenga de un fraude. • El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría, para diseñar procedimientos adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia de control interno. • Se evaluará la adecuación de las políticas contables y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección • Se concluirá si es adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y basándose en la evidencia obtenida el auditor concluirá si existe incertidumbre material que genere dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En caso de que el auditor identifique incertidumbres materiales emitirá una opinión modificada y además se aclarará que las conclusiones obtenidas se basan en evidencia obtenida hasta la fecha del informe, pero que pueden darse hechos o circunstancias futuras que causen que la entidad deje de cumplir el principio de empresa en funcionamiento. • Se evaluará la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada y si lo estados financieros expresan la imagen fiel. <p>El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoria, así como cualquier deficiencia significativa de control interno.</p> <p>También se proporcionará a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que se han cumplido los</p>

	<p>requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y las medidas de salvaguardas tomadas en el caso de que ésta se pudiera ver afectada.</p> <p>Otra de las cuestiones que se comunicará a los responsables del gobierno de la entidad serán las cuestiones claves de la auditoría. Estas cuestiones se describirán en el informe, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o en el caso de que las consecuencias adversas superen a los beneficios del interés público.</p> <p>Estos dos últimos párrafos que para las NIA serán de aplicación a las sociedades cotizadas, en el caso de España también lo será para todas las EIP.</p>
<p>Séptimo</p>	<p>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios. Su contenido variará en función de la naturaleza de las demás responsabilidades de información del auditor. Hará referencia según proceda a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El informe de gestión • Confirmación sobre el informe adicional a la Comisión de Auditoría • Periodo de contratación • Otros servicios <p>Sin que suponga ninguna novedad respecto del informa actual:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nombre del auditor • Dirección del auditor • Fecha <p>En el caso de España, como establece la Ley de Auditoría para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entidades de interés publico <ul style="list-style-type: none"> • Fecha de designación y periodo total de contratación ininterrumpida, incluyendo las renovaciones • Declaración de que no se ha prestado ningún servicio ajeno a la auditoria que se encuentre prohibido • Indicación de los servicios prestados, además de los de auditoría legal • Que la opinión de auditoría es coherente con el informe adicional para la Comisión de Auditoria • Para todas las entidades <ul style="list-style-type: none"> • Opinión sobre si el contenido del informe de gestión cumple con la normativa que le resulta de aplicación, indicando en caso de que proceda las incorrecciones materiales detectadas

Fuente: Nuevo Informe de Auditoría. KPMG. Elaboración propia

8 Conclusiones

Como hemos visto al inicio del trabajo desde hace ya varios años se ha abierto una brecha entre lo que es un informe de auditoría y las expectativas que los usuarios de los mismo tienen sobre él.

Es probable que esta brecha tenga su origen en los escándalos financieros que se han producido en los últimos años y que han afectado de forma importante la reputación de muchas de las grandes firmas de auditoría que existen en la actualidad.

Parece difícil discernir entre la responsabilidad del auditor en el desarrollo de su trabajo de manera profesional y las circunstancias que le afecta y que no están enteramente bajo su responsabilidad, pero que a pesar de ello los usuarios de la información financiera les atribuyen como propias.

Aquí entran en juego varios factores. Por un lado la normativa aplicable en la actualidad intenta dejar poco margen a la interpretación personal del auditor, pretendiendo que cualquier auditor en las mismas circunstancias llegue a una conclusión que si bien no tiene por qué ser idéntica, al menos sea similar.

Sin embargo, entran en juego otros factores como la independencia profesional incluida en las normas de ética que debe seguir el auditor en el desarrollo de su trabajo. Es aquí donde a mi entender empiezan a surgir los problemas, ya que es muy difícil mantener una absoluta independencia para emitir un juicio profesional imparcial, cuando es la propia entidad auditada la que paga no sólo los honorarios cobrados por la emisión del informe de auditoría, sino también que las grandes firmas de auditoría cobran de sus clientes por la prestación de servicios accesorios a los de la auditoría de cuentas elevadas cantidades de dinero, que les generan cierta dependencia de sus clientes.

De esta forma se comienza a resquebrajar la independencia que debería tener el auditor en el desarrollo de su trabajo. Esto contribuye a que algunos auditores con poca ética profesional ayuden a ocultar problemas o prácticas poco ortodoxas de sus clientes. Si bien este es un problema que existe en la realidad, no se debería de generalizar a todos los profesionales que desarrollan esta profesión. Para ello la Ley de Auditoría de Cuentas establece unos límites a la prestación de servicios por parte del auditor distintos a la auditoría de cuenta. Se establece que dichos servicios accesorios no pueden superar el treinta por ciento de la facturación anual del auditor y en el caso de auditores de entidades de interés público se reduce al quince por ciento, con el objetivo de salvaguardar la independencia del auditor.

En lo que concierne a los organismos reguladores y de control de la profesión de auditoría, se intenta tomar medidas para evitar que se produzcan este tipo de prácticas y de castigar los comportamientos poco éticos ya sea de los auditores, como de las firmas de auditoría.

Con el nuevo informe de auditoría se intenta reducir la brecha proporcionando mayor información al usuario para que sea capaz de comprender de manera más precisa cuales son las responsabilidades del auditor y qué es lo que realmente se puede esperar de su trabajo, ya que si bien es cierto que un informe de auditoría es una garantía de fiabilidad sobre los estados financieros, no se puede pretender que sea una garantía absoluta de viabilidad de las entidades auditadas en un horizonte temporal futuro indefinido.

Queda por ver qué se consigue con esta nueva reforma, que pretende que los usuarios comprendan mejor el trabajo de los auditores y brindar mayor transparencia a una profesión que es de vital importancia social.

Espero personalmente que esto sirva para recuperar la confianza no sólo de los usuarios de la información, sino también de las personas que forman parte de esta profesión, que realizan su trabajo de forma ética y profesional y que de alguna forma se han visto perjudicados por el mal comportamiento de unos pocos.

BIBLIOGRAFÍA

- RODRIGUEZ GARCIA, FERRAN. 2014. *Auditoría de Cuentas: una visión global teórica y práctica*. Barcelona, Gaceta Grupo Editorial, p. 337-396
- NIA-ES 700. *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 705. *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 706. *Párrafos de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 710. *Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 720. *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditado*. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 210. *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 560. *Hechos posteriores al cierre*. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 570. *Empresa en funcionamiento*. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 15 de octubre de 2013.
- SABI. Sistema de Análisis de Balances Ibéricos.

- GARCÍA BENAÚ, MARÍA ANTONIA y VICO MARTÍNEZ, ANTONIO. *Los escándalos financieros y la auditoría. Pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis.*
<http://auditor2006.comunidadcoomeva.com/blog/uploads/Fraudesyauditoria.pdf>
- RUIZ BARBADILLO, EMILIANO. *El papel de los auditores en los escándalos financieros*
<http://pdfs.wke.es/4/7/3/6/pd0000014736.pdf>
- KPMG. *Nuevo Informe de Auditoría: Mayor Transparencia e información más relevante.* Marzo 2016
<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/nuevo-informe-auditoria.pdf>
- *Normas Técnicas de Auditoría y Modelos de Informes: Circunstancias con posible efecto en la opinión*
https://rodas5.us.es/file/4678eb4e-add9-306d-5930-dc3a5d0401b7/1/resolucion_normas_tecnicas_auditoria_modelos_informes_scom.zip/page_27.htm
- *Normas Técnicas de Auditoría y Modelos de Informes: La opinión del Auditor.*
https://rodas5.us.es/file/4678eb4e-add9-306d-5930-dc3a5d0401b7/1/resolucion_normas_tecnicas_auditoria_modelos_informes_scom.zip/page_26.htm
- EL ECONOMISTA. *El papel de las auditoras en los escándalos financieros*
<http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/5935892/07/14/El-papel-de-las-auditoras-en-los-escandalos-financieros.html>

ANEXO

Nombre del producto	Sabi		
Actualización:	200		
Versión software	64.00		
Actualización datos	28/04/2016 (nº 2002)		
Usuario	UNIVERSITAT BARCELONA-8801		
Export date	29/04/2016		
Cut off date	31/03		
		Resultado etapa	Resultado búsqueda
1. Auditor report qualification: Aprobado, Salvedades, Negative, Denegado, Informe auditores no disponible, 2014, Para al menos uno de los años	✓	25.142 ✓	25.142
2. Región/País: Cataluña	✓	281.184 ✓	5.594
3. Matriz: Def. of the UO: camino min de 50.01%, accionista conocido o desconocido; GUO only	✓	21.051 ✓	579