



UNIVERSIDAD
DE CANTABRIA

Auditoría de cuentas 4º LADE

Tema 6: Normas Técnicas de Auditoría sobre informes

Francisco Javier Martínez García
Ana Fernández Laviada
Javier Montoya del Corte

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Administración de Empresas

Índice del Tema 6

1. Concepto de informe de auditoría de cuentas.
2. Consideraciones para su preparación.
3. Tipología.
4. Publicación de los informes.
5. Aspectos sobre la redacción.
6. Elementos básicos del informe de auditoría de cuentas anuales.
7. Informe con opinión con salvedades, desfavorable o denegada.
8. Limitaciones al alcance.
9. Errores e incumplimientos de PyNCGA.
10. Incertidumbres.
11. Falta de uniformidad en los PyNCGA.
12. Informes con opinión desfavorable.
13. Informes con opinión denegada.
14. Fecha del informe.
15. Hechos posteriores.
16. Informes complementarios.
17. Otros informes.

1. Concepto de informe de auditoría de cuentas

El informe de auditoría de cuentas

Constituye el producto terminado de todo trabajo de auditoría de cuentas y su finalidad es comunicar al cliente, y al resto de los usuarios, los resultados de la revisión y verificación de los documentos contables examinados

El informe de auditoría de cuentas anuales

Es un documento mercantil en el cual el auditor expresa su opinión técnica sobre las mismas en base al mandato recibido, a los procedimientos aplicados y a la evidencia obtenida con sujeción a la *LAC*, al *RLAC* y a las *NTA*

Nosotros nos vamos a centrar fundamentalmente en el estudio del **informe de auditoría de cuentas anuales**

2. Consideraciones para su preparación

- Indicar con claridad a quién va dirigido.
- Señalar los estados financieros que han sido objeto de la auditoría y el alcance del trabajo realizado.
- Señalar, en caso de que fuese necesario, las salvedades que se estimen oportunas, indicando con claridad los motivos y los efectos.
- Indicar, en su caso, si los PyNCGA han sido aplicados de manera uniforme con relación a ejercicios precedentes.
- Expresar la opinión sobre la fiabilidad de la información económico-financiera deducida de los estados financieros examinados.
- Declarar expresamente, si así ocurriese, la imposibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros auditados, señalando las causas que justifican la denegación de la opinión.

3. Tipología (I)

(1º) Según el tipo de trabajo

- **Informe de auditoría de las cuentas anuales (informe de auditoría completa)**
- **Informe de revisión y verificación de...**
(informe de auditoría limitada)
- **Informe especial e informe complementario**
(por aplicación de normas específicas)

(2º) Según la opinión

- **Informe con opinión favorable**
(informe positivo o informe limpio)
- **Informe con opinión con salvedades**
(informe calificado, con excepciones)
- **Informe con opinión desfavorable**
(informe negativo)
- **Informe con opinión denegada**
(informe de abstención)

3. Tipología (II)

(3º) Según la extensión

- **Informes cortos o breves**
(modelos normalizados de las NTA)
- **Informes largos o "in extenso"**

(4º) Otros tipos de informes NO de auditoría

- **Comunicación de las debilidades significativas de control interno**

4. Publicación de los informes

(1º) Informe de auditoría de cuentas anuales

- Informe de auditoría de cuentas anuales
- Cuentas anuales
- Informe de gestión (en su caso)

(2º) Informe de auditoría de otros documentos contables

- Informe de revisión o verificación
- Documento(s) contable(s) revisado(s)

5. Aspectos sobre la redacción

- Lenguaje de fácil comprensión.
- Claridad y concisión, según lo permita el tipo de informe a elaborar.
- Utilización de un tono impersonal.
- Secuencia lógica en su contenido.
- Especificación clara de comentarios y opiniones del auditor.
- Conclusiones categóricas.
- Normalización del formato y de la terminología.

6. Elementos básicos del informe de auditoría de cuentas anuales (I)

1. Cabecera

- **Membrete del auditor o sociedad de auditoría.**
- **Título e identificación del informe.**
- **Destinatarios y persona/s que han realizado el encargo.**

2. Párrafo de alcance

- **Identificación de los documentos contables auditados (cuentas anuales) y de la empresa que los ha formulado.**
- **Responsabilidad que asumen los administradores de la empresa.**
- **Responsabilidad que asume el auditor.**
- **Alcance del trabajo realizado, con referencia a las NTA y procedimientos aplicados, así como las posibles limitaciones.**

6. Elementos básicos del informe de auditoría de cuentas anuales (II)

3. Párrafos intermedios o explicativos

➤ **Párrafo de comparabilidad**

Información sobre la presencia de cifras contables del ejercicio anterior y actual, y sobre los resultados de la auditoría de cuentas anuales del ejercicio anterior.

➤ **Párrafo(s) de salvedades**

Excepciones a la imagen fiel, detallando las razones que las justifican y sus efectos cuantitativos sobre las cuentas anuales, o su naturaleza si no son cuantificables.

➤ **Párrafo(s) de énfasis**

Se resalta algún aspecto de las cuentas anuales (aunque se recoja la información en la memoria), pero no supone salvedad alguna en la opinión.

6. Elementos básicos del informe de auditoría de cuentas anuales (III)

4. Párrafo de opinión

- Comienzo de la opinión: *“En nuestra opinión...”* o bien *“En mi opinión...”*.
- Opinión técnica sobre la razonabilidad de las cuentas anuales consideradas en su conjunto y si con relación a todos los aspectos significativos expresan la imagen fiel.
- En su caso, motivos de la opinión con salvedades, desfavorable o denegada.
- Información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión.
- Conformidad con los PyNCGA.
- Uniformidad en la aplicación de los PyNCGA.

6. Elementos básicos del informe de auditoría de cuentas anuales (IV)

5. Párrafo del informe de gestión

- Manifestación del alcance del trabajo realizado y si la información contable que contiene **concuerta** con la de las cuentas anuales.

6. Pie

- Nombre, dirección y datos registrales del auditor.
- Firma del socio/auditor responsable.
- Fecha de emisión del informe.

7. Informe con opinión con salvedades, desfavorable o denegada

Circunstancias o motivos de salvedad

1. **Limitaciones al alcance:** restricciones en la realización del trabajo.
2. **Errores o incumplimientos de PyNCGA:** incluyendo la omisión de información y la incorrecta clasificación de partidas.
3. **Incertidumbres:** suponen contingencias sobre hechos o situaciones futuras cuyo desenlace final no es susceptible de una estimación razonable.
4. **Falta de uniformidad en los PyNCGA:** con respecto a los aplicados en el ejercicio anterior.

- Todos estos motivos deben ser **razonados y justificados en párrafos intermedios**, detallando su efecto sobre las cuentas anuales cuando fuesen cuantificables, o su naturaleza si no fuesen susceptibles de una estimación razonable.
- Igualmente, se hará **referencia a ellos en el párrafo de opinión**. Cuando la opinión sea con salvedades se utilizará la expresión "*excepto por...*".
- Además, en el caso de las **limitaciones** se deberá hacer referencia a las mismas en el **párrafo de alcance**.

8. Limitaciones al alcance (I)

Existen cuando

El auditor **no puede aplicar los procedimientos de auditoría** requeridos por las NTA, o aquellos otros procedimientos adicionales que considera necesarios en cada caso concreto de acuerdo con su buen juicio profesional, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la entidad auditada.

(1º) Tipología

- No presenciar el recuento físico de existencias.
- No poder realizar determinados procedimientos que se consideran necesarios, como las confirmaciones de saldos de ciertos clientes, proveedores, etc.
- No poder acceder a ciertas instalaciones o dependencias de la empresa o entidad auditada.
- No permitir el manejo de cierta documentación.
- Inexistencia o destrucción de registros contables.
- Otras.

8. Limitaciones al alcance (II)

(2º) Origen

- En la propia empresa o entidad auditada.
- Otras circunstancias.

(3º) Efectos en el párrafo de alcance

- “...Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto basada en el trabajo realizado. Excepto por la(s) salvedad(es) mencionada(s) a continuación, el trabajo ha sido realizado de acuerdo con...”

8. Limitaciones al alcance (III)

(4º) Efectos sobre la opinión

- **Opinión con salvedades**

“En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos... las cuentas anuales adjuntas expresan...”

- **Opinión denegada**

“Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el/los párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas”

9. Errores e incumplimientos de PyNCGA (I)

Errores, irregularidades, omisiones y clasificación indebida

Son circunstancias identificadas por el auditor que suponen un **incumplimiento de los PyNCGA o una aplicación equivocada de los mismos**, incluyendo la omisión de información o bien su inadecuada presentación.

(1º) Tipología

- Utilización de principios y normas contables distintos de los generalmente aceptados.
- Errores e irregularidades en la elaboración de las cuentas anuales, ya sean aritméticos, en la aplicación de los PyNCGA o en la interpretación de los hechos.
- Que las cuentas anuales no recogen toda la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuadas, ya sea por defectos en la forma o clasificación, o por falta de contenido.
- Existencia de importantes hechos posteriores a la fecha de cierre cuyo efecto sobre las cuentas anuales no ha sido recogido.

9. Errores e incumplimientos de PyNCGA (II)

(2º) Origen

- En la propia empresa o entidad auditada.

(3º) Efectos sobre la opinión

- **Opinión con salvedades**

“En nuestra opinión, excepto por los efectos de la(s) salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales adjuntas expresan...”

“En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información que se detalla en la(s) salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales adjuntas expresan...”

- **Opinión desfavorable**

“En nuestra opinión, dada la importancia del efecto de la(s) salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales adjuntas no expresan...”

(En este último caso, el auditor no dará ninguna opinión sobre la uniformidad en la aplicación de los PyNCGA)

10. Incertidumbres (I)

Existen cuando

Hay asuntos o situaciones de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no algún otro hecho futuro, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes.

- Una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable, es decir, no son cuantificables, por depender de hechos futuros en los que existe un grado de aleatoriedad imprevisible.
- No es función del auditor estimar las consecuencias de hechos futuros si la entidad no puede hacerlo de una forma razonable.

10. Incertidumbres (II)

(1º) Tipología

- Reclamaciones, litigios y juicios.
- Dudas sobre la continuidad de la empresa o entidad por:
 - Pérdidas operativas continuadas.
 - Falta de liquidez.
 - Imposibilidad de obtener la financiación necesaria.
 - Riesgos políticos en los países que configuran sus mercados.
 - Riesgos de inestabilidad económica por operaciones en moneda extranjera.
- Contingencias fiscales: inspecciones.

10. Incertidumbres (III)

(2º) Origen

- En la propia empresa o entidad auditada.
- Otras circunstancias.

(3º) Efectos sobre la opinión

➤ Opinión con salvedades

“En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la(s) incertidumbre(s) descrita(s) en el/los párrafo(s) anterior(es), las cuentas anuales adjuntas expresan...”

➤ Opinión denegada

“Debido a la gran importancia de la(s) incertidumbre(s) descrita(s) en el/los párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas”

11. Falta de uniformidad en los PyNCGA

La uniformidad persigue

Asegurar que las cuentas anuales de dos ejercicios consecutivos sean comparables y, por tanto, no hayan sido afectadas, de manera significativa, por cambios en la aplicación de PyNCGA.

Tipología

➤ Cambios justificados:

Ante cambios justificados en los PyNCGA que afecten de forma significativa a la comparabilidad de las cuentas anuales, el auditor deberá mencionar expresamente en el párrafo de opinión que existe una salvedad a la aplicación uniforme de los PyNCGA.

No suele ser necesario utilizar un párrafo intermedio de salvedad, sino que basta con referirse a la nota explicativa de la memoria donde se detalla el cambio y se cuantifica su efecto.

➤ Cambios no justificados o no aceptados por el auditor:

Ante cambios consistentes en la aplicación de un nuevo principio o norma contable no generalmente aceptado o no justificado, el auditor se encuentra ante un error o incumplimiento de PyNCGA, siendo aplicable lo señalado a tal efecto.

12. Informes con opinión desfavorable

Cuando los motivos que originan las salvedades son tan importantes y condicionan de tal manera la imagen presentada por las cuentas anuales, que el expresar una opinión sólo con salvedades no se correspondería con el juicio técnico sobre ellas, al entender que **no son razonables ni reflejan, consideradas en su conjunto, la imagen fiel** de la situación patrimonial, financiera y de los resultados de la empresa auditada.

Motivos

- Efectos muy importantes por errores o incumplimientos de los PyNCGA.
- Efectos muy importantes por la no aplicación de los PyNCGA de manera uniforme.

Estos motivos serán razonados y justificados en párrafos intermedios, detallando su efecto sobre las cuentas anuales cuando fuesen cuantificables, o su naturaleza si no fuesen susceptibles de ser estimados razonablemente. Igualmente, se hará referencia a ellos en el párrafo de opinión, donde se indicará:

“En nuestra opinión, dada la importancia de... las cuentas anuales adjuntas no expresan...”

13. Informes con opinión denegada

Cuando la **evidencia** conseguida en el desarrollo del trabajo **no es suficiente y/o adecuada** para poder constituir un elemento de juicio razonable en el que sustentar una opinión técnica responsable sobre las cuentas anuales consideradas en su conjunto.

Motivos

- Limitaciones al alcance del trabajo muy importantes.
- Incertidumbres muy importantes.

Todos estos motivos serán razonados y justificados en párrafos intermedios, detallando su efecto sobre las cuentas anuales cuando fuesen cuantificables, o su naturaleza si no fuesen susceptibles de ser estimados razonablemente. Igualmente, se hará referencia a ellos en el párrafo de opinión donde se indicará:

“Debido a la gran importancia de... no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas”.

En el caso de las limitaciones, además, se deberá hacer referencia a ellas en el párrafo de alcance.

14. Fecha del informe

- El auditor deberá **fechar y firmar** su informe cuando finaliza su examen en las oficinas de la empresa auditada, lo cual implica que ha llevado a cabo comprobaciones sobre sucesos ocurridos con anterioridad a esa fecha.
- La fecha del informe nunca podrá ser anterior a la fecha de aprobación de las cuentas anuales por parte de la Dirección de la empresa.
- La fecha del informe constituye la referencia para establecer las responsabilidades del auditor en cuanto a la obligación de realizar pruebas de auditoría sobre hechos posteriores.

15. Hechos posteriores (I)

- Son aquellos hechos que acontecen con posterioridad a la fecha de formulación de las cuentas anuales.
- Adquieren un interés especial para la auditoría ya que pueden afectar a las mismas y al informe de auditoría, ya sea antes o después de su redacción y/o entrega al cliente.

(1º) Clasificación

A) Según el momento en que se producen:

- Los ocurridos entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría.
- Los ocurridos entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de su entrega al destinatario (los accionistas normalmente).
- Los ocurridos con posterioridad a la fecha de publicación de las cuentas anuales y el informe de auditoría.

15. Hechos posteriores (II)

B) Según su consideración en auditoría:

- Los que suministran evidencia adicional respecto a las condiciones existentes a la fecha de las cuentas anuales, no conocidas en ese momento, con efecto significativo sobre las estimaciones utilizadas en su formulación. Requieren los oportunos ajustes, si ello fuese posible, o al menos su comunicación a los usuarios en la memoria.
 - Ejemplo: la evolución del estado de solvencia de un deudor.
- Los que suministran evidencia respecto a condiciones que no existían a la fecha de las cuentas anuales, ya que se producen posteriormente, pero se corresponden con dicha fecha. No suelen requerir ajustes, pero por su importancia deberían ser comunicadas a los usuarios.
 - Ejemplo: el inicio de un litigio asociado con el ejercicio anterior.
- Los que sin tener relación con las circunstancias existentes al cierre, pueden determinar de forma significativa la evolución de las partidas a esa fecha o de la empresa en su conjunto. Son acontecimientos del ejercicio siguiente, pero debe informarse de ellos.
 - Ejemplo: la adscripción a un grupo o siniestros importantes que afecten al inmovilizado.

15. Hechos posteriores (III)

1. Ocurridos entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría

- El auditor debe realizar comprobaciones diseñadas para obtener satisfacción de que todos los sucesos acaecidos tras el cierre del ejercicio, pero antes de su informe, y que pudieran requerir ajustes o su presentación en los estados financieros, han sido identificados.
- Tales comprobaciones son adicionales a los procedimientos específicos que puedan ser aplicados a transacciones posteriores al cierre destinados a obtener evidencia de los saldos de las cuentas a la fecha del balance y se llevarán a cabo en un momento lo más cercano posible a la fecha del informe.

15. Hechos posteriores (IV)

Procedimientos a realizar

- Lectura de las actas de las reuniones de los órganos sociales, e investigar asuntos tratados en reuniones que aún no tienen actas.
- Examen de las cuentas anuales intermedias, presupuestos, proyectos e informes de la Dirección elaborados en esas fechas.
- Investigar cuestiones relativas a litigios y reclamaciones.
- Revisar los procedimientos de la Dirección con relación a hechos posteriores y preguntar sobre temas tales como:
 - Estado actual de partidas que fueron evaluadas y contabilizadas en función de unos datos preliminares, tentativos e inconclusos.
 - Si se ha incurrido en compromisos nuevos.
 - Si se realizaron o se plantean sustituciones o ventas en inmovilizados.
 - Si existen intenciones de ampliaciones de capital o emisión de empréstitos.
 - Si existe posibilidad de fusión, escisión o liquidación.
 - Si se han producido expropiaciones, catástrofes, existen nuevos riesgos, etc.

15. Hechos posteriores (V)

2. Ocurridos entre la fecha del informe de auditoría y su entrega al destinatario

- El auditor no tiene obligación de llevar a cabo procedimientos específicos para identificar los hechos que ocurran con posterioridad a la fecha del informe, siendo responsabilidad de la Dirección el comunicar al auditor aquellos que puedan afectar a las cuentas anuales auditadas.
- Cuando el auditor tiene conocimiento de tales hechos, puede considerar que ante ellos las cuentas anuales no sufren incidencia alguna o, por el contrario, sí les afecta y deben ser modificadas, lo cual planteará a la Dirección.

Actuación del auditor

- Si la Dirección lleva a efecto las correcciones aludidas, el auditor debe realizar las comprobaciones oportunas a tal efecto y modificar el informe (*señalando los hechos y sin cambiar la opinión*).
- Si la Dirección no lleva a efecto las correcciones y el auditor las considera necesarias puede tener que modificar el informe (*incluyendo salvedades y/o debiendo cambiar la opinión emitida*).

15. Hechos posteriores (VI)

Efectos en el informe de auditoría

- **Utilizar dos fechas:**
 - La primera (que sería la que tenía el informe original) para señalar la finalización del trabajo.
 - La segunda para referirse específicamente al hecho posterior (recogido en la memoria o párrafo de salvedad), al que el auditor limita con ella sus responsabilidades.
- **Establecer una nueva fecha** (después del hecho posterior) **asumiendo responsabilidades para todo el período.**

15. Hechos posteriores (VII)

3. Descubiertos después de la fecha de publicación de las cuentas anuales

- Una vez publicadas las cuentas anuales el auditor no tiene ninguna obligación de realizar un examen continuo de los hechos posteriores que se hayan podido producir.
- En caso de descubrir un hecho que pudiera afectar de manera significativa a las cuentas anuales y cuyo conocimiento no hubiera tenido el auditor antes de su publicación, pero existía a la fecha del informe, debe discutir el tema con la Dirección para realizar las correcciones oportunas.

15. Hechos posteriores (VIII)

Actuación del auditor

- El auditor deberá revisar las medidas adoptadas por la Dirección a fin de informar a las personas destinatarias de las cuentas anuales y del informe de auditoría sobre estos hechos posteriores.
- Si la Dirección opta por modificar las cuentas anuales, el auditor realizará las comprobaciones necesarias y emitirá un nuevo informe de auditoría sobre las cuentas anuales corregidas.
- Puede prescindirse de cualquier corrección de las cuentas anuales si se descubren los hechos cuando van a ser elaboradas las cuentas anuales del ejercicio siguiente y la Dirección incluye en ellas la información apropiada al respecto.

15. Hechos posteriores (IX)

Efectos sobre el informe

- El nuevo informe deberá llevar la fecha de su realización.
- Incluirá la explicación extensa de las razones de corrección de las cuentas anuales inicialmente publicadas, así como una referencia expresa al informe anterior.
- En el supuesto de que la revisión última se haya limitado a los hechos cuyo conocimiento la han originado, incluirá una mención expresa de tal circunstancia.

16. Informes complementarios (I)

- Informe especial en el supuesto del Art. 159 TRLSA.
- Informe especial en el supuesto del Art. 292 TRLSA.
- Informe especial en los supuestos de los Art. 64, 147, 149 y 225 TRLSA.
- Informe especial en el supuesto del Art. 156 TRLSA.
- Informe especial en el supuesto del Art. 157 TRLSA.
- Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de crédito.
- Informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguros.
- Informe especial sobre la información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en la bolsa de valores.

16. Informes complementarios (II)

- Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de las cooperativas con sección de crédito.
- Informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de sociedades, agencias de valores y de sus grupos.
- Informe especial requerido por el RD 1251/1999 de sociedades anónimas deportivas.
- Informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas.

17. Otros informes

En general, serán todos aquellos informes que el auditor deba emitir cuando la naturaleza de su trabajo no se corresponda con la auditoría completa de uno o varios estados financieros preparados en base a los PyNCGA.

Algunas características

- En ellos el auditor puede no tener que expresar una opinión, o si la expresa, introduce cierta información o considera ciertos aspectos que la hacen diferir de la que hemos visto en los informes de auditoría de las cuentas anuales.
- Como son el resultado de trabajos especiales o de naturaleza limitada, su utilización debe o puede limitarse a la finalidad específica para la que se realizó el trabajo.
- La fecha de estos informes, cuyo significado no es el mismo que el de la fecha de los informes de auditoría de las cuentas anuales, debe ser la del día en que se termina el trabajo en las oficinas del cliente.