

El informe de auditoría

Santiago Aguilá Batllori
David Castillo Merino

PID_00157887



Universitat Oberta
de Catalunya

www.uoc.edu

Índice

Introducción	5
1. Definición	7
2. Estructura y contenido del informe de auditoría	8
3. Limitaciones al alcance en el informe de auditoría	9
4. Tipos de opinión en el informe de auditoría	11
4.1. Ejemplos de errores o incumplimientos de los principios contables generalmente aceptados	12
4.2. Ejemplos de informes de auditoría	12
4.2.1. Informe sin excepciones sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio, acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior sometido a auditoría obligatoria	12
4.2.2. Informe con excepciones por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados y por errores sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio	14
4.2.3. Informe con excepciones por incertidumbre sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio	15
4.2.4. Informe con excepciones por limitación en el alcance del examen sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio	16
4.2.5. Informe con opinión denegada	18
4.2.6. Informe con opinión desfavorable	19
5. Casos prácticos	21
5.1. Caso 1. Salvedades	21
5.2. Caso 2. Excepciones y salvedades	23
5.3. Caso 3. Tipos de opinión	25
5.4. Caso 4. Informes de auditoría	28
5.5. Caso 5. Caso global	30

Introducción

Los auditores de cuentas, actuando de acuerdo con las normas que rigen la auditoría, han de comprobar si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa y que el informe de gestión concuerde con las cuentas anuales del ejercicio.

Los auditores redactan un informe detallado sobre el resultado de su actuación, de conformidad con la legislación sobre auditoría de cuentas, que contiene, como mínimo, las menciones siguientes:

- 1) Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hayan comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la sociedad.

- 2) Las observaciones sobre cualquier hecho que hayan comprobado, cuando este hecho suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad auditada.

1. Definición

El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil donde se explica el alcance del trabajo efectuado por el auditor y se incluye su opinión profesional sobre las cuentas anuales preparadas por los administradores de la sociedad auditada.

Es necesario que se especifique en él:

- 1) **Si las cuentas anuales incluyen la información necesaria y suficiente** para ser correctamente comprendidas e interpretadas y si han sido formuladas de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados.
- 2) **Si los principios y normas contables generalmente aceptados se han aplicado** de la misma manera que en el ejercicio anterior.
- 3) **Si las cuentas anuales expresan**, en todos los aspectos significativos, **la imagen fiel** del patrimonio y de la situación financiera de la entidad, de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados.
- 4) **Si la información contable incluida en el informe de gestión concuerda con la incluida en las cuentas anuales.** En este módulo se desarrollan estos aspectos y se detallan los diferentes tipos de opinión que el auditor puede emitir (favorable, con excepciones, desfavorable, denegada).

Los auditores de cuentas disponen de un plazo de un mes como mínimo, a partir del momento en que reciben las cuentas firmadas por los administradores, para presentar su informe.

Si, como consecuencia del informe, los administradores se encuentran obligados a alterar las cuentas anuales, los auditores deben ampliar su informe e incorporar los cambios producidos.

Adicionalmente al informe de auditoría, el auditor también suele redactar una carta de comentarios o recomendaciones, dirigida a los directores de la sociedad, en la que se recogen todos aquellos asuntos, políticas o procedimientos que la empresa puede mejorar.

2. Estructura y contenido del informe de auditoría

Generalmente, un informe de auditoría de cuentas contiene:

- 1) el título,
- 2) un párrafo de alcance,
- 3) un párrafo de opinión,
- 4) un párrafo de énfasis, que sólo se utiliza cuando se quiere destacar un hecho,
- 5) un párrafo sobre el informe de gestión, y, finalmente,
- 6) la fecha y la firma.

Tabla 1. Contenido de un informe de auditoría

Parte	Contenido
Título	"Informe de auditoría independiente de las cuentas anuales a 31 de diciembre del año... A los accionistas de la sociedad ABC."
Párrafo de alcance	En este primer párrafo del informe se identifican los documentos que comprenden las cuentas anuales , cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad, y que son objeto de auditoría. Se señala que para realizar el trabajo se han utilizado normas de auditoría generalmente aceptadas y se comentan expresamente los procedimientos que no se han podido aplicar (limitaciones en el alcance) .
Párrafo de opinión	En este párrafo, el auditor expresa su opinión sobre si las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, expresan la imagen fiel de la empresa de acuerdo con los PYNCGA y si han sido aplicados de la misma manera que en el ejercicio precedente. También debe opinar sobre si las mencionadas cuentas anuales contienen la información suficiente para que puedan ser comprendidas adecuadamente. Cuando el auditor comprueba que existe una anomalía o un error material (excepción), debe hacerlo constar en el párrafo de opinión con la expresión "excepto por", y exponer las causas y cuantificar los importes en un párrafo intermedio entre el del alcance y el de opinión.
Párrafo de énfasis	El párrafo de énfasis se utiliza excepcionalmente cuando el auditor quiere destacar algún hecho , sin que ello signifique ninguna excepción en la opinión y aunque figure en la memoria.
Párrafo sobre el informe de gestión	El auditor manifiesta si la información contable que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio auditado.
Fecha y firma	La fecha del informe es un dato fundamental, ya que determina el momento hasta el cual el auditor es responsable de efectuar procedimientos de auditoría con el fin de detectar hechos posteriores que puedan afectar a las cuentas anuales objeto de auditoría. Esta fecha debe coincidir con la de fin del trabajo de campo. El informe de auditoría ha de estar firmado por el auditor de cuentas inscrito en el ROAC que ha dirigido el trabajo.

3. Limitaciones al alcance en el informe de auditoría

Existe una limitación al alcance, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría,

"cuando el auditor no puede aplicar la totalidad de los procedimientos técnicos de auditoría requeridos por estas normas técnicas, o los demás procedimientos adicionales que el auditor considera necesarios en cada caso concreto, de acuerdo con su buen criterio profesional, con la finalidad de confirmar que las cuentas anuales presenten la imagen fiel de la entidad auditada".

Cuando el auditor ha tenido limitaciones en el desarrollo de su examen, es decir, no ha podido cumplir las normas de auditoría generalmente aceptadas, deberá mencionar obligatoriamente dichas limitaciones en su informe como parte del "párrafo de alcance", siempre que éstas puedan afectar a la opinión que emite sobre las cuentas anuales auditadas.

Las limitaciones al alcance **más habituales** son las siguientes:

1) Limitaciones **impuestas por la entidad cuando se recibe el encargo** de realizar la auditoría.

- a) La **imposibilidad de presenciar el recuento físico de existencias**.
- b) El hecho de **no enviar circulares para confirmar saldos** a clientes, proveedores o entidades financieras.

2) Limitaciones impuestas por **otras** circunstancias.

- a) **Puntos débiles graves encontrados en los sistemas de control interno** y/o registros contables.
- b) **Falta de información** sobre un asunto determinado.

Cuando la limitación al alcance sea impuesta por las circunstancias, el auditor ha de intentar utilizar procedimientos alternativos, con la finalidad de obtener pruebas suficientes para expresar una opinión sin reservas.

Limitación por no asistir al inventario físico

El nombramiento de auditores se efectuó con posterioridad al cierre del ejercicio N-1, motivo por el cual no se pudo revisar la adecuada realización del inventario físico.

La sociedad ALFA, S. A. no dispone de inventario permanente, por lo que no se puede verificar si las existencias físicas son razonables aplicando procedimientos alternativos, lo cual supone una limitación en el alcance.

En el ejercicio N, la mencionada limitación ha de mantenerse, ya que afecta a la variación de reservas (existencias iniciales) y, por lo tanto, al resultado del ejercicio.

El párrafo de excepción se puede redactar de la siguiente manera:

"No hemos podido observar el recuento físico de existencias a 31 de diciembre del año..., ya que el encargo de auditoría fue realizado con posterioridad a la mencionada fecha, ni hemos quedado satisfechos con respecto a las cantidades existentes mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría. Las existencias iniciales por importe de... euros tienen un efecto significativo en la determinación del resultado del ejercicio..."

Limitación por no revisar las cuentas de una filial

La sociedad BETA, S. A. realiza una parte importante de sus operaciones con su filial GAMMA, S. A. Aunque el importe de la participación financiera en la mencionada filial no es significativo, los saldos pendientes de cobro y las transacciones con la mencionada filial son significativos y la mayoría de los saldos son vencidos.

Como las cuentas de la filial no han sido auditadas ni se nos han proporcionado, se entiende que existe una limitación al alcance del trabajo de auditoría.

El párrafo de excepción se puede redactar de la manera siguiente:

"La sociedad mantiene saldos pendientes de cobro con su filial GAMMA, S. A., los cuales ascienden a xxx euros, yyy euros de los cuales se encuentran vencidos en fecha de nuestro informe. La sociedad no ha creído conveniente que realizáramos una revisión de las cuentas de la sociedad GAMMA, S. A., y como consecuencia de ello no hemos podido valorar las posibilidades de recuperar los mencionados saldos."

Limitación por no obtener respuesta de los asesores externos

No hemos obtenido respuesta a la circular enviada a los asesores legales y fiscales de la sociedad, a pesar de haber enviado diferentes solicitudes y haber pedido a la sociedad que reclamara directamente por teléfono los mencionados datos.

El párrafo de excepción se puede redactar de la manera siguiente:

"No hemos obtenido respuesta a la circular enviada a los asesores legales y fiscales de la sociedad; en consecuencia, no nos es posible conocer su opinión sobre posibles contingencias ni sobre el posible desenlace final de los litigios en curso."

4. Tipos de opinión en el informe de auditoría

El objetivo de la auditoría de cuentas independiente consiste en emitir una opinión, por escrito, sobre si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel.

Hay cuatro tipos de opinión:

- 1) Opinión favorable.
- 2) Opinión con excepciones ("excepto por").
- 3) Opinión desfavorable.
- 4) Opinión denegada (abstención).

Tabla 2. Tipos de opinión en el informe de auditoría

Tipo de opinión	Contenido
Opinión favorable	<p>También denominada opinión limpia o positiva, implica que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Las cuentas anuales ha sido preparadas y presentadas de acuerdo con los PYNCGA, los cuales se han aplicado del mismo modo con respecto al ejercicio anterior. 2) El auditor ha aplicado, sin ninguna limitación, las normas de auditoría generalmente aceptadas.
Opinión con excepciones	<p>Es aplicable cuando existen una o más circunstancias que impiden que el auditor emita un informe sin excepciones, por hechos que no sean lo suficientemente importantes como para que, considerando las cuentas anuales en su conjunto, impidan formarse una opinión sobre estas cuentas o provoquen una opinión negativa.</p> <p>Los hechos que pueden implicar una opinión con excepciones, cuando la importancia relativa tenga un efecto significativo sobre las cuentas, son los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Limitación en el alcance del trabajo realizado. 2) Presentación incompleta u omisión de información necesaria. 3) Error o incumplimiento de los PYNCGA. 4) Incertidumbres. 5) Cambios durante el ejercicio de PYNCGA con respecto al ejercicio anterior. <p>Cuando se emite un informe con excepciones se debe utilizar en el párrafo de opinión la expresión "excepto por" y se hará referencia a otro párrafo intermedio, en el cual se describen, claramente, la naturaleza y las razones de la excepción y su cuantificación cuando ello sea posible (la no cuantificación ha de ser la excepción). En caso de falta de uniformidad, sólo es necesario hacer referencia a ello en una nota explicativa de la memoria.</p>
Opinión desfavorable	<p>La opinión desfavorable o negativa se produce cuando el auditor opina que las cuentas anuales, en su conjunto, no reflejan la imagen fiel de la empresa, ya que se encuentran afectadas en cuantías importantes y en uno o más conceptos, que fundamentalmente pueden ser los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Error o incumplimiento de los PYNCGA. 2) Presentación de información incorrecta o insuficiente. 3) Hechos posteriores. <p>En este tipo de opinión, el auditor de cuentas debe exponer todos los motivos y las razones por las que ha emitido esta opinión, en un párrafo que se denomina intermedio.</p>
Opinión denegada	<p>Se emite cuando el auditor no consigue la evidencia suficiente para formarse una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto, y puede deberse a las causas siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Limitaciones al alcance. <ol style="list-style-type: none"> a) Imposibilidad de enviar confirmaciones de saldos. b) Imposibilidad de presenciar el inventario físico de existencias. c) Desaparición de documentación. 2) Incertidumbres. <p>El auditor, también en este caso, debe explicar las causas por las que no ha podido aplicar normas de auditoría generalmente aceptadas.</p>

4.1. Ejemplos de errores o incumplimientos de los principios contables generalmente aceptados

A continuación, se exponen dos ejemplos de errores o incumplimientos de las normas y principios contables generalmente aceptados.

1) **Provisión de pagas extraordinarias y vacaciones.** La sociedad no efectúa ninguna provisión para las pagas extraordinarias y las vacaciones devengadas al cierre del ejercicio, de acuerdo con el principio del devengo.

El párrafo de excepción puede ser el siguiente:

"La sociedad no sigue la política contable de periodificar las pagas extraordinarias, las vacaciones y la participación de beneficios, de acuerdo con su período de devengo, lo cual supone una ausencia de pasivo para este concepto, que a 31 de diciembre del año... sube a xxx euros. Las reservas se presentan sobrevaloradas en yyy euros y el resultado sobrevalorado en zzz euros."

2) **Insuficiencia de la pérdida por deterioro de valor de créditos comerciales (por insolvencias).** En el caso de que se detecten insuficiencias de la pérdida registrada por insolvencias, se ha de redactar un párrafo de excepción como el siguiente:

"La pérdida por deterioro de valor de créditos comerciales, que asciende, a 31 de diciembre de N, a X euros, ha sido registrada durante el ejercicio según criterios fiscales. Esta provisión se debe incrementar en Y euros, de acuerdo con las expectativas de cobrar los saldos cuyo valor se ha deteriorado.

Asimismo, existen saldos pendientes de cobro al cierre del ejercicio que ascienden a Z euros, para los que no se ha registrado pérdida por deterioro de valor, los cuales, en nuestra opinión, con las escasas posibilidades de cobro existentes, deberían ser objeto de registro de pérdida por deterioro. Como consecuencia, el resultado del ejercicio se presenta sobrevalorado en Y + Z euros."

4.2. Ejemplos de informes de auditoría

4.2.1. Informe sin excepciones sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio, acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior sometido a auditoría obligatoria

[membrete de la sociedad de auditoría de cuentas]

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los accionistas de la sociedad XYZ, S. A., por encargo de:

Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S. A., que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de N, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual acabado en la mencionada fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las mencionadas cuentas anuales en su conjunto que se base en el trabajo realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen –mediante la realización de pruebas selectivas– de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios y normas contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, con finalidad comparativa, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo, además de las cifras del ejercicio N, las correspondientes al ejercicio anterior. Dado que estas cifras del ejercicio N no constituyen cuentas anuales completas, nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio N.

Con fecha de... emitimos el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio N en el cual expresamos una opinión...

Según nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XYZ, S. A. a 31 de diciembre de N, y de los resultados de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual finalizado en la mencionada fecha, y contienen la información necesaria y suficiente para ser interpretados y comprendidos adecuadamente, de conformidad con los principios y las normas contables generalmente aceptados, que mantienen uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio N contiene las explicaciones que los administradores consideran pertinentes sobre la situación de la sociedad, 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 mencionado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio N. Nuestra tarea como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este párrafo y no incluye la revisión de información diferente de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas]

[firma del auditor o socio responsable de este informe]

[fecha]

4.2.2. Informe con excepciones por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados y por errores sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

[membrete de la sociedad de auditoría de cuentas]

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los accionistas de la sociedad XYZ, S. A., por encargo de:

Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S. A., que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de N, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual acabado en la mencionada fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las mencionadas cuentas anuales en su conjunto que se base en el trabajo realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen –mediante la realización de pruebas selectivas– de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios y normas contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, con finalidad comparativa, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo, además de las cifras del ejercicio N, las correspondientes al ejercicio anterior. Dado que estas cifras del ejercicio N-1 no constituyen cuentas anuales completas, nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio N.

Con fecha de... emitimos el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio N en el cual expresamos una opinión...

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describe(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) reserva(s) y la cuantificación del(de los) efecto(s) que el(los) error(es) o el(los) incumplimiento(s) de los principios y normas contables ha(n) producido en las cuentas anuales o, si corresponde, si se debe identificar la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para interpretarlos y comprenderlos adecuadamente.

Según nuestra opinión, excepto por los efectos de la(s) excepción(es) anterior(es), las cuentas anuales adjuntas del ejercicio N expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen real del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XYZ, S. A. a 31 de diciembre de N, y de los resultados

de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual finalizado en la mencionada fecha, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que mantienen uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio N contiene las explicaciones que los administradores consideran pertinentes sobre la situación de la sociedad, 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 mencionado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio N. Nuestra tarea como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este párrafo y no incluye la revisión de información diferente de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas]

[firma del auditor o del socio responsable de este informe]

[fecha]

4.2.3. Informe con excepciones por incertidumbre sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

[membrete de la sociedad de auditoría de cuentas]

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los accionistas de la sociedad XYZ, S. A., por encargo de:

Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S. A., que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de N, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual acabado en la mencionada fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las mencionadas cuentas anuales en su conjunto que se base en el trabajo realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen –mediante la realización de pruebas selectivas– de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios y normas contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, con finalidad comparativa, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo, además de las cifras del ejercicio N, las correspondientes

al ejercicio anterior. Dado que estas cifras del ejercicio N-1 no constituyen cuentas anuales completas, nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio N.

Con fecha de... emitimos el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio N en el cual expresamos una opinión...

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describe(n) claramente la(s) incertidumbre(s). Según nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que fuera necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la excepción anterior, las cuentas anuales adjuntas del ejercicio N expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen real del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XYZ, S. A. a 31 de diciembre de N, y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual finalizado en la mencionada fecha y contienen la información necesaria y suficiente para ser interpretados y comprendidos adecuadamente, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que mantienen uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio N contiene las explicaciones que los administradores consideran pertinentes sobre la situación de la sociedad, 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 mencionado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio N. Nuestra tarea como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este párrafo y no incluye la revisión de información diferente de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas]

[firma del auditor o del socio responsable de este informe]

[fecha]

4.2.4. Informe con excepciones por limitación en el alcance del examen sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

[membrete de la sociedad de auditoría de cuentas]

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los accionistas de la sociedad XYZ, S. A., por encargo de:

Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S. A., que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de N, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual acabado en la mencionada fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las mencionadas cuentas anuales en su conjunto que se base en el trabajo realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen –mediante la realización de pruebas selectivas– de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios y normas contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, con finalidad comparativa, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo, además de las cifras del ejercicio N, las correspondientes al ejercicio anterior. Dado que estas cifras del ejercicio N-1 no constituyen cuentas anuales completas, nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio N.

Con fecha de... emitimos el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio N en el cual expresamos una opinión...

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describe(n) claramente la(s) limitación(es) en el alcance, y se mencionan los procedimientos de auditoría que no han sido posible aplicar. Según nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que fuera necesario si se conociera que hubiéramos podido verificar... (hace referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo anterior), las cuentas anuales del ejercicio N adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen real del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XYZ, S. A. a 31 de diciembre de N, y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual finalizado en la mencionada fecha y contienen la información necesaria y suficiente para ser interpretados y comprendidos adecuadamente, de conformidad con los principios y las normas contables generalmente aceptados, y que mantienen uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio N contiene las explicaciones que los administradores consideran pertinentes sobre la situación de la sociedad, 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 mencionado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio N. Nuestra tarea como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este párrafo y no incluye la revisión de información diferente de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas]

[firma del auditor o del socio responsable de este informe]

[fecha]

4.2.5. Informe con opinión denegada

[membrete de la sociedad de auditoría de cuentas]

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los accionistas de la sociedad XYZ, S. A., por encargo de:

Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S. A., que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de N, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual acabado en la mencionada fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las mencionadas cuentas anuales en su conjunto que se base en el trabajo realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen –mediante la realización de pruebas selectivas– de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios y normas contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, con finalidad comparativa, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo, además de las cifras del ejercicio N, las correspondientes al ejercicio anterior. Dado que estas cifras del ejercicio N-1 no constituyen cuentas anuales completas, nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio N.

Con fecha de... emitimos el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio N en el cual expresamos una opinión...

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describe(n) claramente la(s) limitación(es) en el alcance, y se mencionan los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

A causa de la gran importancia de la limitación en el alcance de nuestra auditoría descrita en el(los) párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio N.

El informe de gestión adjunto del ejercicio N contiene las explicaciones que los administradores consideran pertinentes sobre la situación de la sociedad, 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 mencionado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio N. Nuestra tarea como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este párrafo y no incluye la revisión de información diferente de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas]

[firma del auditor o del socio responsable de este informe]

[fecha]

4.2.6. Informe con opinión desfavorable

[membrete de la sociedad de auditoría de cuentas]

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los accionistas de la sociedad XYZ, S. A., por encargo de:

Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S. A., que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de N, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual acabado en la mencionada fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las mencionadas cuentas anuales en su conjunto que se base en el trabajo realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen –mediante la realización de pruebas selectivas– de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios y normas contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, con finalidad comparativa, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo, además de las cifras del ejercicio N, las correspondientes

al ejercicio anterior. Dado que estas cifras del ejercicio N-1 no constituyen cuentas anuales completas, nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio N.

Con fecha de... emitimos el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio N en el cual expresamos una opinión...

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describe(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) reserva(s) y la cuantificación del(de los) efecto(s) que el(los) error(es) o el(los) incumplimiento(s) de los principios y normas contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, si es oportuno, se identifica la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para que éstos sean interpretados y sean comprendidos adecuadamente.

Según nuestra opinión, vista la importancia del(de los) efecto(s) de la(s) excepción(es) anterior(es), las cuentas anuales del ejercicio... adjuntas no expresan la imagen real del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XYZ, S. A. a 31 de diciembre de N, y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual finalizado en la mencionada fecha, de conformidad con los principios y las normas contables generalmente aceptadas.

El informe de gestión adjunto del ejercicio N contiene las explicaciones que los administradores consideran pertinentes sobre la situación de la sociedad, 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 mencionado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio N. Nuestra tarea como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este párrafo y no incluye la revisión de información diferente de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas]

[firma del auditor o del socio responsable de este informe]

[fecha]

5. Casos prácticos

5.1. Caso 1. Salvedades

Hemos realizado la auditoría de las cuentas anuales de la empresa COLOM, S.A., correspondientes al ejercicio 2008, siendo éste el segundo año en que se tiene que auditar la empresa.

En nuestro informe referente a las cuentas anuales del ejercicio 2007, de fecha 20 de marzo del 2008, en la que expresamos una opinión con salvedades.

La fecha de formulación de los cuenta anuales es de 30 de marzo del 2009 y la fecha de finalización de nuestro trabajo de campo es de fecha 24 de abril del 2009.

De las pruebas de auditoría realizadas se desprenden las siguientes **conclusiones**:

1) De los saldos de clientes que figuran en el balance, hemos detectado un total de 500.000 u.m con una antigüedad superior a 1 año. La empresa tiene un período medio de cobro de los clientes de 90 días y el director financiero de la sociedad auditada nos ha asegurado que estos saldos se han retrasado por problemas puntuales de liquidez de los clientes en cuestión, pero que se espera recuperar su importe muy pronto.

La empresa, por este motivo, ha decidido explicarlo en la memoria y no ha dotado la correspondiente provisión.

2) COLOM, S.A. utilizaba hasta 31 de diciembre del 2007 como método de valoración de las existencias el FIFO. En fecha 1 de enero del 2008 incorpora como método de valoración el de coste histórico, que el auditor considera menos adecuado y en su cuantía tiene un efecto significativo o material.

La empresa no informa de este cambio de criterio en la memoria.

3) Uno de los accionistas de la sociedad mantiene una deuda con COLOM, S.A. por importe de 175.000 u.m. El auditor no ha dispuesto de la documentación acreditativa, ni se ha permitido la circularización por parte del Consejo de administración al tratarse de un accionista mayoritario.

4) La partida de tributos, que tiene un importe de 20.000 u.m, corresponde íntegramente, según hemos podido verificar, a una sanción impuesta por la Administración de la Seguridad Social, por no haber cumplido con determi-

nadas obligaciones durante los ejercicios 2005 y 2006. La sociedad no ha tenido en consideración este importe en el momento de ajustar el cálculo del Impuesto sobre Sociedades.

5) El Consejo de administración ha acordado no dar información en la memoria de los sueldos devengados por los miembros del Consejo durante el ejercicio, al considerar que se trata de información confidencial.

6) El 15 de febrero del 2009 acabó una inspección fiscal por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2004 a 2006, de la cual se levantaron actas por un total de 250.000 u.m. La empresa ha recurrido dichas actas por no estar de acuerdo con los motivos de las mismas y, por esta razón, no ha modificado las cuentas anuales del ejercicio 2008.

7) La sociedad no ha procedido al depósito en el Registro Mercantil de los libros obligatorios del propio ejercicio auditado.

8) El 8 de marzo del 2009 se ha abierto una inspección fiscal para todos los conceptos tributarios, sin que al mismo tiempo de redactar el informe de auditoría haya sido concluida. A pesar de todo, no parece que de esta inspección se pueda derivar consecuencias preocupantes para la sociedad.

9) Finalmente, dentro del exigible a corto plazo se incluye el saldo de un proveedor por un importe de 390.000 u.m, del que la empresa no nos ha permitido realizar la circularización, argumentando que las relaciones con el mismo no son en absoluto fluidas. Tampoco hemos podido proceder a la aplicación de procedimientos alternativos, dado que la cuenta de mayor contiene partidas muy antiguas, tanto de compras como de devoluciones, de efectos a pagar devueltos total o parcialmente al proveedor y toda una serie de incidencias atípicas en el funcionamiento normal, sin que nuestro proveedor haya procedido, por otra parte, a una adecuada y periódica conciliación.

Se pide:

1) Con base a la información suministrada, decidid si cada una de las incidencias descritas son o no salvedades. En caso de que lo sean, argumentad brevemente de qué tipo de salvedad se trata.

Solución

- 1) Salvedad por incumplimiento de un principio contable.
- 2) Salvedad por falta de información en la memoria.
- 3) Salvedad por limitación al alcance.
- 4) Salvedad por incertidumbre.
- 5) Salvedad por falta de información en la memoria.
- 6) Salvedad por incertidumbre.
- 7) No salvedad. En todo caso, un párrafo de énfasis.
- 8) No salvedad
- 9) Salvedad por limitación al alcance.

2) Indicar la fecha que tendrá que figurar en el informe de auditoría del ejercicio 2008.

Solución

24 de abril de 2009

3) Indicar cuál/es podría/n ser, posiblemente, la/s limitación/es al alcance que, durante el ejercicio anterior, nos dio/eron una opinión con salvedades.

Solución

Limitación en la verificación de las existencias iniciales al ser el primer año de auditoría. Dado que el auditor no pudo asistir al recuento físico de existencias en fecha 31.12.06.

Limitación del saldo del proveedor (apartado i), dado que contiene partidas muy antiguas.

5.2. Caso 2. Excepciones y salvedades

Hemos realizado la auditoría de ERGIOSA para el ejercicio cerrado el 31 de diciembre del 2008. Nos encontramos preparando el informe de auditoría con los siguientes hechos que, ante la negativa de la sociedad a modificar nada de lo que le proponemos, creemos que tienen que ser mencionados en el mismo informe. Todas las situaciones descritas se consideran suficientemente materiales para tener que incorporarse al informe de auditoría.

Se pide:

Determinad qué tipo de excepción o salvedad constaría en el informe, si procede, en cada caso.

1) La sociedad contabiliza ciertos ingresos y gastos en el período en que se cobran o pagan, respectivamente. En concreto, nos referimos a unas comisiones que se pagarán en el ejercicio siguiente, pero que se refieren exclusivamente a ventas del presente ejercicio, y a unos cobros que se reciben anticipadamente antes de prestar los servicios.

Solución

Excepción por incumplimiento de principios y normas contables, en particular, el principio de devengo y la norma de la correlación de ingresos-gastos.

2) En el curso de nuestras verificaciones del área de existencias, hemos comprobado que la sociedad ha cometido ciertos errores en el cálculo del precio del producto acabado, a causa de una imputación de los gastos directos de producción, que resultan en una sobrevaloración del inventario de 32.225 €.

Solución

Excepción por incumplimiento de principios contables de prudencia y de la norma de precio adquisición coste producción.

3) Existen ciertas contingencias de carácter fiscal, referidas todas al Impuesto sobre Sociedades, cuyo efecto podría ser significativo pero no es susceptible de ser cuantificado objetivamente.

Solución

Excepción por incertidumbre, aspecto no cuantificable y de desenlace incierto.

4) Sobre la base de un estudio de ingeniería efectuado por una sociedad independiente, la sociedad ha variado la consideración de cuál es la vida útil de los elementos que integran sus inmovilizados materiales y, en consecuencia, ha variado las amortizaciones de estos activos. El nuevo método de amortización que se continúa aplicando sigue siendo el lineal.

Solución

Si como auditores estamos de acuerdo con el cambio, nada, si ha quedado muy bien explicado en la memoria de las cuentas anuales (en caso contrario, lo matizamos en el informe).

Si no estamos de acuerdo, excepción por incumplimiento del principio de uniformidad.

En cualquier caso, los auditores, en el párrafo de opinión, indicaremos si estamos o no de acuerdo con el cambio de criterio aplicado.

5) En la carta de encargo y en el contrato la sociedad nos ha indicado, expresamente, que no realicemos ningún tipo de trabajo sobre determinadas cuentas a cobrar, referidas todas ellas a socios y administradores. El importe de las referidas cuentas es significativo en el conjunto de los estados financieros.

Solución

Excepción por limitación al alcance.

6) En la carta de encargo y en el contrato la sociedad nos ha indicado, expresamente, que no realicemos ningún tipo de trabajo sobre determinadas cuentas a cobrar, en este caso referidas, con la misma significación que en el punto anterior, pero de cuentas de clientes diversas.

Solución

Excepción por limitación al alcance, indiferentemente del tipo de activo corriente de que se trate.

7) La entidad auditada no tiene implantado ningún sistema de calidad de procesos, como, por ejemplo, la norma de calidad ISO o el modelo EFQM.

Solución

Nada, dado que no es obligatorio.

8) La entidad auditada no tiene implantado ningún sistema de prevención de riesgos laborales.

Solución

Párrafo de énfasis, haciendo constar este incumplimiento legal.

Si el componente de trabajadores presenta cuadro de riesgo elevado por tipo actividad + plantilla numerosa, puede dar lugar a informe con opinión negativa si no se registra el riesgo de accidentes contablemente (incumplimiento del principio de prudencia)...

9) No hemos recibido todavía todas las respuestas a la pruebas de confirmación de saldos de clientes que iniciamos precedentemente. No obstante, para los clientes que no han contestado, hemos hecho procedimientos alternativos para satisfacernos del saldo de clientes (composición del saldo y cobros posteriores) y hemos abundado en las conclusiones favorables en cuanto a su evidencia.

Solución

No excepción.

5.3. Caso 3. Tipos de opinión

Se pide:

1) Clasificar las diferentes situaciones que os podéis encontrar en un trabajo de auditoría, en las siguientes salvedades, en función de su naturaleza. Justificad brevemente vuestra respuesta.

Todas estas situaciones han sido detectadas en nuestro trabajo de auditoría y no han sido ajustadas por la sociedad.

Nº	Descripción	Limitación al alcance	Error contable	Incertidumbre	Ninguna salvedad.
1	Hemos detectado una partida de existencias de lenta rotación y que hace tres años que está en el almacén				
2	No hemos podido enviar carta de circularización a dos entidades financieras con las que la empresa trabaja habitualmente				
3	Hemos detectado una debilidad de control interno en el circuito de ventas y tesorería				
4	La sociedad no está cumpliendo la Ley de Protección de Datos de Carácter Personal				
5	No presenciamos el recuento físico de existencias del año anterior, dado que era el primer año que la empresa estaba obligada a auditarse				
6	Hay un litigio contra la sociedad por unas mercancías servidas en mal estado. La sentencia es posible que sea adversa contra la sociedad.				
7	Una empresa constructora que actualmente está finalizando diferentes obras en curso y no ha depreciado sus existencias, a pesar de que las previsiones futuras del sector inmobiliario son muy pesimistas				
8	No ha sido posible componer el saldo de tres proveedores y, por lo tanto, no ha sido posible poder verificar el saldo				

Nº	Descripción	Limitación al alcance	Error contable	Incertidumbre	Ninguna salvedad.
9	No hemos recibido los estados financieros de una inversión financiera en una empresa del grupo				
10	Hay una activación de gastos de un proyecto de investigación y desarrollo que no ha generado expectativas de rentabilidad económica y comercial				

Solución

Nº	Descripción	Limitación al alcance	Error contable	Incertidumbre	Ninguna salvedad.
1	Hemos detectado una partida de existencias de lenta rotación y que hace tres años que está en el almacén		X		
2	No hemos podido enviar carta de circularización a dos entidades financieras en las que la empresa trabaja habitualmente	X			
3	Hemos detectado una debilidad de control interno en el circuito de ventas y tesorería				X
4	La sociedad no está cumpliendo la Ley de Protección de Datos de Carácter Personal				X
5	No realizamos el recuento físico de existencias del año anterior, dado que era el primer año que la empresa estaba obligada a auditarse	X			
6	Hay un litigio contra la sociedad por unas mercancías servidas en mal estado. La sentencia es posible pero no probable			X	
7	Una empresa constructora que actualmente está finalizando diferentes obras en curso y no ha depreciado sus existencias, a pesar de que las previsiones de ventas futuras del sector inmobiliario son muy pesimistas.			X	
8	No ha sido posible componer el saldo de tres proveedores y por lo tanto no ha sido posible verificar el saldo	X			
9	No hemos recibido los estados financieros de una inversión financiera en una empresa del grupo	X			
10	Hay una activación de un proyecto de investigación y desarrollo que no ha generado expectativas de rentabilidad económica y comercial		X		

1) Dado que la sociedad no ha depreciado sus existencias por el valor de las partidas de lenta rotación, emitiremos una opinión con excepción por error contable.

2) Al no poder realizar un procedimiento de auditoría y no poder realizar otros procedimientos de confirmación de saldos bancarios no podemos opinar sobre estas partidas.

3) Estas debilidades de control tendremos que ponerlas en conocimiento de la Dirección de la sociedad, pero no evidencian que figuren errores significativos en la contabilidad de la sociedad.

4) Igualmente tendremos que informar a la sociedad de este incumplimiento legal y evaluar en qué nivel de riesgo se encuentra por el hecho de incumplir esta normativa.

- 5) Se trata de una limitación al alcance, dado que no ha sido posible verificar los saldos iniciales de la partida de existencias.
- 6) La sociedad tiene un gasto probable futuro que no sabemos cuándo se producirá ni por qué importe, por lo tanto tenemos una incertidumbre.
- 7) Ante esta situación no podemos saber si la sociedad podrá realizar sus activos o generar posibles pasivos fruto de esta situación de incertidumbre del sector.
- 8) Limitación al alcance, dado que no nos hemos podido satisfacer de estos saldos acreedores.
- 9) No ha sido posible evaluar la posible devaluación de la inversión financiera.
- 10) Para poderse activar se tienen que cumplir unas condiciones establecidas en la norma de valoración 6 del PGC.

2) Indicar el tipo de opinión que se tiene que emitir en un informe de auditoría en función de cada una de estas situaciones:

a) A final de ejercicio se han quemado las instalaciones de la sociedad y no hemos podido verificar la documentación contable.

Solución

Opinión denegada debido a la magnitud de la limitación al alcance.

b) Uno de los accionistas de la sociedad mantiene una deuda con la sociedad de la que no se dispone de la documentación acreditativa, ni se nos ha permitido la circularización por parte del Consejo de administración, dado que se trata del accionista mayoritario.

Solución

Opinión con excepción por limitación al alcance.

c) La memoria no informa sobre la remuneración de los miembros del Consejo de administración.

Solución

Opinión con excepción por omisión de información en la memoria.

d) Durante el trabajo de auditoría se detectó una irregularidad en el arqueo de caja, de la que había desaparecido una pequeña cantidad de dinero para uso particular. A fecha de auditoría no se ha devuelto la cuantía.

Solución

No excepción. Opinión favorable.

e) A final de ejercicio se ha presentado un expediente de regulación de ocupación que afecta a 40 trabajadores. La sociedad considera que este gasto corresponde al ejercicio siguiente y no ha provisto el correspondiente gasto.

Solución

Opinión con excepción por incumplimiento de principio contable.

f) La sociedad está en un proceso de inspección del IVA y del Impuesto sobre Sociedades por parte de la Hacienda Pública. De acuerdo con nuestro trabajo de auditoría no tenemos indicios de que la sociedad haya incurrido en posibles contingencias fiscales. Al final del ejercicio no se han obtenido todavía las actas de inspección.

Solución

Opinión favorable. Dado que no sabemos cómo concluirá la inspección de Hacienda no emitimos ninguna salvedad, puesto que es posible que la inspección concluya de manera favorable para la sociedad.

5.4. Caso 4. Informes de auditoría

Tenemos el siguiente informe de auditoría de las cuentas anuales 2008 de la compañía EMANEMSA.

Informe de auditoría voluntaria de las cuentas anuales

A los accionistas de la compañía EMANEMSA.

- 1) Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad EMANEMSA que contienen el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio cerrado el 31 de diciembre del 2008, cuya formulación es responsabilidad del Consejo de administración de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto, basándonos en nuestro trabajo. Excepto en lo mencionado en los párrafos 3, 4 y 5, nuestro trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas que incluyen el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y de la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.
- 2) De acuerdo con la legislación mercantil, el Consejo de administración presenta a efectos comparativos con cada una de las partidas del balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, además de las cifras del ejercicio 2008, las correspondientes al ejercicio 2007 elaboradas y adaptadas a la normativa del Nuevo Plan General Contable. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 2008. En el ejercicio anterior esta compañía no fue auditada, por no estar obligada.
- 3) Dado que fueron contratados como auditores con fecha de 23 de marzo del 2009, no hemos podido satisfacerlos de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales del ejercicio auditado, por lo que no tenemos suficiente información para valorar la partida de disminución de existen-

cias de la cuenta de PG por importe de 24.225 € (un 1% del total de los gastos del ejercicio).

- 4) El inmovilizado material de la compañía se encuentra infravalorado en 29.345 € y su amortización acumulada infravalorada en 125.678 € respecto de lo que resultaría de la correcta aplicación de principios y normas contables generalmente aceptados. Por este motivo, el resultado del ejercicio antes de impuestos disminuiría en 96.333 €.
- 5) La partida cuenta corriente con socios (pasivo corriente) presenta un saldo acreedor de 156.456 €. No hemos obtenido ninguna información al respecto ni de su vencimiento ni de su razonamiento.
- 6) En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de las incertidumbres descritas en los párrafos anteriores (3, 4 y 5), las cuentas anuales del ejercicio 2008 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y la situación financiera de la sociedad EMANEMSA a 31 de diciembre del 2008, de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual cerrado en la referida fecha, y contienen la información necesaria y suficiente por la adecuada comprensión e interpretación, de conformidad con los PNCGA que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Barcelona, "diecinueve de abril del dos mil nueve."

Se considera que todo lo referente a la uniformidad y comparación de la información entre los ejercicios 2008 y 2007 es satisfactorio, habiéndose cumplido todos los requisitos de auditoría técnicos necesarios. El informe de auditoría contempla este cambio de normativa entre ambos ejercicios según lo establecido de forma normativa y este extremo no merece que sea revisado para la resolución del ejercicio.

Se pide:

- 1) Identificar (señalando el número de párrafo) cuáles son los párrafos que informan de salvedades o excepciones a la opinión del auditor. Identificad de qué tipo de salvedad o excepción se trata en cada caso e indicad brevemente por qué se considera una excepción.

Solución

Párrafos con excepciones:

Núm. 3 - Limitación al alcance.

Dado que el nombramiento de auditores es posterior a la fecha de cierre del ejercicio y no se puede obtener con procedimientos alternativos conclusiones suficientes para cerrar la prueba, los auditores no se pueden satisfacer de las unidades del inventario inicial ni final del ejercicio auditado, y por extensión, la variación de existencias.

Núm. 4 - Incumplimientos de principios contables.

No se aplica la procedente corrección valorativa en este inmovilizado, por lo tanto, no se aplica el principio de prudencia y, la imagen fiel de las cuentas anuales queda desvirtuada por esta incidencia.

Núm. 5 - Limitación al alcance.

No hemos recibido información relevante para satisfacernos, como auditores, de estos pasivos del balance, y por lo tanto, tenemos una limitación para opinar al respecto.

2) Argumentar qué relación hay con el tipo de opinión que el auditor ha manifestado en el párrafo correspondiente y contrastarla con los párrafos de salvedades o excepciones detectadas en el punto anterior. ¿Consideráis que el auditor ha procedido correctamente?

Solución

Tipo opinión del informe: **informe con excepciones por incertidumbres.**

Como se manifiesta, el auditor ha redactado una opinión con incertidumbres, cuando en el informe se describen dos excepciones por limitaciones al alcance (párrafos 3 y 5) y una por errores o incumplimientos de principios (párrafo 4) y, por lo tanto, no se manifiesta ninguna excepción por incertidumbre.

En conclusión, no existe coherencia entre las excepciones descritas en el informe y el tipo de opinión manifestada.

5.5. Caso 5. Caso global

COMPANY, S.A. es una empresa comercial dedicada a la venta al por mayor y al detalle de todo tipo de artículos para el hogar y jardinería. El 90% de las ventas se realizan en territorio nacional. El ejercicio fiscal de la empresa empieza el 1 de julio y termina el 30 de junio del año siguiente.

En fecha 20 de junio del 2008, COMPANY, S.A. solicitó a la firma internacional de auditoría AUDIT que procediera a la revisión de sus cuentas anuales. Se trata de una primera auditoría y el motivo de que nombraran como auditores a AUDIT se debe a que cambió el accionariado y la nueva gerencia de la empresa quiere que sea una prestigiosa firma de auditoría la que emita el informe de opinión sobre las CC. AA. Anteriormente, la auditoría corría a cargo de FRIENDS Asociados, una firma local de auditoría, que emitía una opinión favorable.

Antes del cambio de accionistas, COMPANY se encontraba en una situación de quiebra técnica (debido a altos niveles de pérdidas en los últimos cuatro años), motivo por el que se realizó una operación acordeón de reducción y posterior ampliación de capital, acompañada de una compraventa de acciones.

El principal accionista y gerente de la empresa ha definido, para los próximos cinco años, proyectos muy ambiciosos entre los cuales se encuentran:

- Incremento de las ventas en un 100% mediante la ampliación de los canales de distribución y puntos de venta.

Company, S.A.

Éste es un caso real, pero en él que, por motivos de confidencialidad, se han cambiado los nombres de la empresa y de los auditores.

- Aumento del patrimonio neto, en dos años se pretende conseguir el mismo nivel de fondos propios de hace cinco años.
- Automatización del almacén.
- Cambios estructurales en la empresa (nuevo equipo directivo).

El nuevo gerente de la empresa comentó que las cifras que se iban a auditar eran las definitivas y no querían realizar ajuste alguno, además, como en ejercicios anteriores, quería un informe de auditoría sin salvedades.

AUDIT procedió a realizar la revisión de las cifras y los diferentes asuntos importantes de contabilidad y auditoría que se encontraron fueron:

1) General:

- A fecha de finalización del trabajo de campo (principios de agosto) todavía no se ha convocado a la junta general de accionistas para **nombrar a AUDIT como auditores de cuentas**.
- No se ha obtenido **respuesta de uno de los principales abogados de la compañía** (la Dirección argumenta que era el abogado antes del cambio de accionistas, pero que actualmente se ha contratado el servicio a otro despacho jurídico y fiscal, el cual ha mandado su respuesta sin destacar ningún asunto significativo).
- No se ha obtenido la **carta de representación o de manifestaciones firmada** (el director general comentó que la leería y la enviaría firmada a las oficinas).

2) Control interno:

- No existe una buena **comunicación entre los diferentes departamentos** (compras-ventas-contabilidad), lo que repercute en el control de las transacciones.
- Existen controles para asegurar que todas las operaciones de la compañía están registradas, pero mediante estos controles se detectan partidas no contabilizadas (albaranes de entrega pendientes de facturar, recepciones no facturadas, etc.) En este sentido, la empresa tiene **controles** detectivos (es decir que detectan los errores cuando ya se han producido) pero no **preventivos**.
- El **archivo de facturas de proveedores y de facturas a clientes no está ordenado**, lo que dificulta la búsqueda de documentación soporte para obtener evidencia de auditoría.

3) Tesorería:

- **Los arqueos de caja no están firmados por el jefe de contabilidad.**
- La compañía trabaja con 22 entidades financieras, pero el mayor volumen de transacciones se realiza con sólo cuatro oficinas. Desde hacía un año no se realizaban conciliaciones bancarias, por lo que se ha contratado a una sola persona para que las elabore. Algunas conciliaciones ocupan 20 páginas por lo que **es casi imposible analizar las partidas en conciliación.**
- En algunas respuestas de los bancos, aparece que los **antiguos propietarios y gerente tienen firma solidaria. Todavía no se han revocado estos poderes.**

4) Deudores:

- Se han detectado **albaranes de venta pendientes de facturar por valor de 23 millones de u.m.** (salidas de almacén antes del cierre del ejercicio, pero que se facturaron en el período siguiente).
- Una de las nuevas figuras de venta introducidas por el nuevo gerente es la de contratos cerrados: el cliente firma un contrato en el que se compromete a realizar en un período de 12 meses compras por un importe determinado. **La sociedad ha contabilizado como ingreso el 100% del importe de venta pactado, que asciende a 194 millones. No obstante, las ventas efectivamente realizadas (se han realizado los pedidos y expedido la mercancía) de este tipo de contrato a fecha de cierre del ejercicio han sido únicamente del 20% del importe total pactado.** Por el principio de devengo, de correlación de ingresos y gastos y de prudencia, se ha propuesto un **ajuste por valor de 155 millones de u.m.**
- En la circularización de clientes se han obtenido respuestas de **clientes que no estaban conformes con el saldo según la compañía**, debido precisamente al trato de los contratos antes comentados.

5) Existencias:

- Se ha realizado el recuento de stocks sin detectar incidencias. A consecuencia del cambio de gerente, se ha decidido aflorar stock considerado obsoleto en ejercicios anteriores y promover su venta. **El importe de existencias aflorado es de 235 millones de u.m., y se ha podido comprobar en el recuento físico realizado. Se valorará la necesidad de dotar una provisión por obsolescencia o lento movimiento en la prueba de rotación de stocks.**
- En las pruebas de valoración de stocks se ha propuesto un **ajuste por valor de 10 millones de u.m. por tratar incorrectamente las importaciones.** COMPANY realiza gran parte de sus compras a proveedores norteamericanos, y valora las entradas de acuerdo con un tipo de cambio estándar muy

inferior al tipo de cambio de mercado, sin ajustar la diferencia de cambio a final de ejercicio.

- La compañía no ha dotado nada en concepto de **depreciación de existencias**. En las pruebas de obsolescencia realizadas, se han **detectado existencias obsoletas o de lenta rotación por valor de 53 millones de u.m.** Este stock obsoleto es una parte de las existencias a floradas por la compañía en su inventario, y que a pesar de las promociones comerciales y de los esfuerzos del equipo de ventas, no han podido venderse ni se prevé su venta. Por principio de prudencia valorativa se propone un ajuste por defecto de provisión por obsolescencia.
- En la prueba de corte de operaciones se han detectado entradas y salidas de mercaderías cuyo ingreso y gasto correspondientes no se han contabilizado. **Para las ventas se ha propuesto un ajuste de 23 millones de u.m.** (ver comentario en deudores), y **para las compras un ajuste por valor de 11 millones de u.m.** (ver comentario en acreedores).

6) Inmovilizado material:

- Los anteriores accionistas eran los propietarios del terreno y el edificio donde está situada la empresa. Al cambiar de accionistas, la sociedad ha comprado el terreno y el edificio. El edificio se ha contabilizado por su valor de compra, no obstante el terreno se ha contabilizado por su valor venal (valorado por una agencia de tasación). **La diferencia entre el valor de adquisición y el valor venal es de 763 millones de u.m.** Esta diferencia se ha contabilizado como una reserva de revalorización. Se ha propuesto un ajuste por este concepto e importe, dado que no está permitido dotar una reserva de revalorización de activos si no existe una ley que lo permita.
- La sociedad no dispone de un registro histórico extracontable de activos. **Sólo se ha podido conseguir una lista de las altas de los últimos siete años, cubriendo el 80% del valor neto de los activos, y se ha podido realizar comprobación física de alguno de los elementos incluidos en esta lista.**

7) Inmovilizado financiero:

- Se propone un ajuste por **sobrevaloración de la cartera por valor de 8 millones de u.m., por la diferencia entre el valor teórico-contable y el valor nominal de la participación en una empresa del grupo** que no ha cesado de tener pérdidas desde su constitución en 1997.

8) Fondos propios:

- Según se ha comentado anteriormente, la compañía ha dotado una **reserva de revalorización por valor de 763 millones de u.m.**, sin que exista ninguna ley de regularización de activos que lo permita.

9) Acreedores:

- Se han detectado **pasivos omitidos por importe de 11 millones de u.m.**, correspondientes a entradas en almacén contabilizadas en el período siguiente (comentado en el apartado de existencias).
- La compañía no ha realizado a final de ejercicio el análisis de diferencias de cambio no realizadas, de este análisis se desprende **un ajuste por diferencias negativas de cambio por valor de 6 millones de u.m.**

Se pide:

Imaginad que el auditor considera que un ajuste o reclasificación es material si supera el 2% de la cifra neta de ventas. Proponed todos los ajustes y reclasificaciones necesarios en los estados financieros e indicad cuáles afectarían su opinión en el informe de auditoría.

Información adicional

El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias que presentaba la compañía a 30.06.08 son (antes del cálculo del IS):

Cuenta de pérdidas y ganancias

(miles u.m.)	Saldo
	30.06.08
Ventas brutas	5.735.359
Devoluciones s/ventas	-300.091
<i>Rappels</i> s/ventas	-262.662
Total ventas netas	5.172.606
Otros ingresos de explotación	127.398
Total ingr. explotación	5.300.004
Variación de existencias de prod. term.	232.025
Consumo de mercaderías	-3.027.514

(miles u.m.)	Saldo
	30.06.08
Total coste ventas	-2.795.489
Margen bruto	2.504.515
Gastos de personal	-775.359
Reparación y conservación	-128.052
Serv.profesionales independ.	-397.438
Transportes ventas	-425.220
Primas de seguros	-23.530
Serv.bancarios y similares	-4.082
Public., propaganda y relac. púb.	-382.498
Suministros	-61.539
Tributos	-18.645
Otros servicios	-1.437
Dotaciones operaciones tráfico	-11.573
Amortizaciones	-62.128
Total gastos explotación	-2.291.501
Rtdo. explotación	213.014
Gastos financieros	-87.346
Diferencias negativas de cambio	-1.345
Ingresos financieros	17.668
Diferencias positivas de cambio	503
Rtdos. financieros netos	-70.520
Gastos extraordinarios	-20.295
Benef. proced.enaj.inmov.	600
Ingresos extraordinarios	3.524
Rtdos.extraord. netos	-16.171

(miles u.m.)	Saldo
	30.06.08
Impto s/ soc.	
Rtdo.ejercicio	126.323

Balance

(miles de u.m.)			
	Saldos a		Saldos a
Activo	30.06.08	Pasivo	30.06.08
		Capital suscrito	55.000
Inmovilizado inmaterial	815	Reservas	763.000
Inmovilizado material	977.639	Result. ejercicios anteriores	-
Inmovilizado financiero	176.057	Pérdidas y ganancias	126.323
	1.154.511		944.323
Existencias	608.214	Provisiones para riesgos y gastos	13.500
Deudores	783.884		
Inversiones financieras Temporales	11.000		
Tesorería	61.852	Acreedores a c/p	1.662.908
Ajustes por periodificación Activo	1.270		
Total activo	2.620.731	Total pasivo	2.620.731

Solución**1) Cuestiones generales que se deben solventar durante el trabajo de auditoría**

- Nombramiento de la firma como auditores de cuentas por parte de la junta general de accionistas.
- Respuesta por parte del anterior abogado de la empresa – Provisiones.
- Obtener la carta de manifestaciones firmada por el director general.
- Firma de los arqueos de caja por parte del jefe de contabilidad.
- Revocación de poderes de los antiguos propietarios sobre las cuentas en entidades financieras.

2) Carta a la Dirección general - Propuesta de mejora del sistema de control interno:

- Comunicación entre los diferentes departamentos.
- Implantación de controles preventivos para evitar errores en el registro de operaciones.
- Ordenación del archivo de facturas de proveedores y de facturas a clientes.

3) Cálculo de la materialidad

- Cifra neta de ventas = 5.172.606.000 €
- $2\% \times 5.172.606 = 103.452.120$ €
- Error tolerable = $25\% \times 103.452.102 = 25.863.030$ €

4) Limitaciones al alcance:

- Imposibilidad de llevar a cabo una conciliación de tesorería de manera fiable = 61.852.000 €
- Altas de inmovilizado no comprobables = $20\% \times (977.639.000 - 763.000.000) = 42.927.800$ €

5) Ajustes

a) Ventas/Deudores

Debe		Ajuste 1	Haber	
23.000.000	Deudores	a	Ventas	23.000.000

Debe		Ajuste 2	Haber	
155.000.000	Ventas	a	Deudores	155.000.000

b) Existencias

Debe		Ajuste 3	Haber	
10.000.000	Compras m.e.	a	Acreedores m.e.	10.000.000

Debe		Ajuste 4	Haber	
53.000.000	Pérdida deterioro valor exist.	a	Deterioro valor exist.	53.000.000

c) Inmovilizado material

Debe		Ajuste 5	Haber	
763.000.000	Reservas	a	Inmovilizado	763.000.000

d) Inmovilizado financiero

Debe		Ajuste 5	Haber	
8.000.000	Pérdida deterioro valor IF EG	a	Deterioro valor IF EG	8.000.000

e) Compras/Acreedores

Debe		Ajuste 6	Haber	
11.000.000	Compras	A	Acreedores	11.000.000

Debe		Ajuste 7	Haber	
6.000.000	Dif. – cambio	A	Acreedores m.e.	6.000.000

f) Cuentas anuales modificadas

Adicionalmente a los errores valorativos detectados, y para los que hemos propuesto los ajustes anteriores, con un claro impacto en las cuentas anuales, hemos comprobado que los modelos de cuentas anuales de COMPANYY, S.A. no siguen los modelos adaptados al nuevo plan general contable, por lo que le proponemos también su corrección formal:

Cuenta de pérdidas y ganancias

(miles u.m.)	Saldo	Saldo rev.
	30.06.08	30.06.08
Ventas brutas	5.735.359	5.603.359
Devoluciones s/ventas	-300.091	-300.091
<i>Rappels s/ventas</i>	-262.662	-262.662
Total ventas netas	5.172.606	5.040.606
Otros ingresos de explotación	127.398	127.398
Total ingr. explotación	5.300.004	5.168.004
Variación de existencias de prod. term.	232.025	232.025
Consumo de mercaderías	-3.027.514	-3.048.514
Total coste ventas	-2.795.489	-2.816.489
Margen bruto	2.504.515	2.224.117
Gastos de personal	-775.359	-775.359
Reparación y conservación	-128.052	-128.052
Serv.profesionales independ.	-397.438	-397.438
Transportes ventas	-425.220	-425.220
Primas de seguros	-23.530	-23.530
Serv.bancarios y similares	-4.082	-4.082
Public., propaganda y relac. púb.	-382.498	-382.498
Suministros	-61.539	-61.539

(miles u.m.)	Saldo	Saldo rev.
	30.06.08	30.06.08
Tributos	-18.645	-18.645
Otros servicios	-1.437	-1.437
Dotaciones operaciones tráfico	-11.573	-11.573
Amortizaciones	-62.128	-62.128
Pérdida deterioro valor existencias		-53.000
Gastos extraordinarios	-20.295	-20.295
Total gastos explotación	-2.311.796	-2.364.796
Benef. proced. enaj. inmov.	600	600
Ingresos extraordinarios	3.524	3.524
Rtdo. explotación	196.843	-136.555
Gastos financieros	-87.346	-87.346
Diferencias negativas de cambio	-1.345	-7.345
Ingresos financieros	17.668	17.668
Diferencias positivas de cambio	503	503
Pérdidas deterioro de valor IF EG		-8000
Rtdos. financieros netos	-70.520	-84.520
Rtdos. antes de impuestos	126.323	-221.075
Impto s/ soc.		
Rtdo. ejercicio	126.323	-221.075

Balance

(miles de u.m.)						
	Saldos a	Saldos REV a			Saldos a	Saldos REV a
Activo	30.06.08	30.06.08		Patrimonio neto y pasivo	30.06.08	30.06.08
Activo no corriente						
				Capital suscrito	55.000	55.000
Inmovilizado intangible	815	815		Reservas	763.000	

(miles de u.m.)						
	Saldos a	Saldos REV a			Saldos a	Saldos REV a
Activo	30.06.08	30.06.08		Patrimonio neto y pasivo	30.06.08	30.06.08
Inmovilizado material	977.639	214.639		Result. ejercicios anteriores	-	-
Inmovilizado financiero	176.057	168.057		Resultado del ejercicio	126.323	-221.075
	1.154.511	383.511			944.323	-166.075
Activo corriente						
Existencias	608.214	555.214		Pasivo no corriente	13.500	13.500
Deudores	783.884	651.884				
Inversiones Financieras Temporales	11.000	11.000				
Efectivo	61.852	61.852		Pasivo corriente	1.662.908	1.817.306
Ajustes por periodificación activo	1.270	1.270				
Total activo	2.620.731	1.664.731		Total patrimonio neto y pasivo	2.620.731	1.664.731