

## DESCRIPCIÓN DOS DISTINTOS ERROS COMETIDOS POLOS AUDITORES CANDO REDACTAN INFORMES DE AUDITORÍA. UN ESTUDIO APLICADO ÁS EMPRESAS GALEGAS<sup>1</sup>

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

*Recibido:* 2 de febreiro de 2011

*Aceptado:* 22 de decembro de 2011

---

**Resumo:** O informe de auditoría de contas anuais debe seguir o formato e a terminoloxía específica recollida nas Normas técnicas de auditoría (NTA) para cumprir o seu fin, o que implica a expresión dunha opinión profesional sobre o contido das contas anuais por parte do auditor. Este traballo pretende analizar os erros que conteñen os informes de auditoría dunha mostra representativa de empresas galegas no período 2004-2007. A observación realizada permitiu concluir que os informes que non conteñen unha opinión favorable son os que presentan un maior número de erros. Estes erros figuran fundamentalmente nos parágrafos de comparabilidade, salvidades e opinión do informe. Así mesmo, detectamos que os auditores que exercen a título individual son os que cometen máis erros, cuestión que cremos de interese tanto para os usuarios dos informes como para o Instituto de Contabilidade y Auditoría de Cuentas (ICAC), principal encargado do control de calidade.

**Palabras clave:** Informe de auditoría / Erros significativos / Erros moi significativos / Normas técnicas de auditoría.

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

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

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

---

## 1. INTRODUCCIÓN

Na parte introdutoria das Normas técnicas sobre informes (incluídas na Resolución do ICAC de 19 de xaneiro de 1991, modificada pola Resolución do ICAC de 21 de decembro de 2010) defínese o informe de auditoría de contas anuais como un documento mercantil no que se mostra o alcance do traballo efectuado polo auditor, así como a súa opinión profesional sobre aquelas, de acordo co establecido na Lei 19/1988, de 12 de xullo, de auditoría de contas (modificada pola Lei 12/2010,

---

<sup>1</sup> Este traballo é parte dunha tese de doutoramento presentada en outubro de 2010 por Mercedes Mareque na Universidade de Vigo.

de 30 de xuño), nas disposicións que se diten no seu desenvolvemento (Real decreto 1636/1990, de 20 de decembro) e nas normas técnicas, pero, ademais, no seu apartado 3.9 sinalase que os auditores tamén deberán seguir estritamente o formato e a terminoloxía dos modelos que se inclúen ou anexan na dita norma. Polo tanto, e baseándonos nestas normas, podemos deducir que a forma de redacción do informe non é libre, senón que debe seguir expresamente a normativa recollida nas NTA, de aí que o noso traballo se fundamentara na análise dos erros que conteñen os informes como resultado da non estrita aplicación das NTA.

A finalidade deste traballo é analizar os erros que conteñen os informes de auditoría dunha mostra representativa de empresas galegas en cada un dos anos obxecto de estudo (2004-2007) co propósito, por un lado, de darlles a coñecer estes erros aos distintos usuarios da información e, por outro, de que o organismo regulador da auditoría en España –o Instituto de Contabilidade y Auditoría de Cuentas (ICAC)– teña en consideración estas situacións á hora de realizar controis de calidade.

O traballo estrutúrase en sete seccións. Logo desta introdución, na sección 2 preséntanse brevemente as referencias ás incorreccións atopadas nos informes de auditoría por outros autores. Na sección 3 denotamos a metodoloxía utilizada na análise, mentres que na sección 4 describimos a mostra obxecto de estudo. Na sección 5 recolleemos os erros detectados nos informes de auditoría analizados, que serán identificados para cada un dos parágrafos do informe, incluíndo a modo de exemplo determinados parágrafos extraídos daqueles. Na sección 6 analízase o número de erros atopados por informe e a súa relación con determinados factores. E finalmente, na sección 7 preséntanse as principais conclusións obtidas no estudo.

## **2. ESTUDOS SOBRE AS INCORRECCIÓNS COMETIDAS NOS INFORMES DE AUDITORÍA**

O informe de auditoría é un documento de vital importancia, pois é o medio de comunicación entre o auditor e os usuarios –externos e internos–, que resume todo o seu traballo e que debe estar libre de incorreccións e ser, como indican as NTA, o máis claro posible. Termos tales como fraude, irregularidades, confusións e erros utilízanse nas NTA para comunicar as responsabilidades dos auditores, aínda que ás veces estes termos son ambiguos, xa que existen diferentes percepcións no concepto de responsabilidade para os auditores e para os usuarios dos informes de auditoría (Butler *et al.*, 2010).

Non temos coñecemento de estudos realizados a nivel nacional ou internacional que aborden illadamente a análise das incorreccións cometidas polos auditores á hora de redactar os informes de auditoría das contas anuais e, polo tanto, do grao de cumprimento por parte daqueles das NTA. Porén, existen traballos de carácter descritivo ou empírico nos que, ademais de estudar a relación entre o informe de auditoría sobre todo mediante a emisión da opinión e dos cambios de auditor, das análises das salvidades ou das repercusións da opinión ofrecida no informe anual,

ás veces tamén mencionan certas incorreccións relacionadas co cumprimento das NTA<sup>2</sup> coas que se atoparon os autores á hora de realizar a súa investigación, aínda que na maioría dos casos non deixan de ser referencias, pois non desenvolven un estudo exhaustivo delas. As incorreccións recompiladas nestes estudos, que se presentan resumidas no cadro 1, coinciden en parte cos resultados obtidos no noso traballo e, ademais, corroboran que estas incorreccións non son algo recente, senón que son cometidas polos auditores desde hai tempo, sendo coñecidas polos propios auditores, polas corporacións e polo ICAC (Gutiérrez, 2009, pp. 151-167).

O resumo destes estudos (cadro 1) estruturouse en tres bloques: o primeiro analiza mostras de empresas obtidas a través de diversos rexistros mercantís; o segundo fai referencia aos resultados alcanzados a través da base de datos da Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV); e o terceiro e último bloque resume un estudo no que se fai referencia ás conclusións e ás experiencias do autor en función da súa actividade como director de Control de Calidade no Rexistro de Economistas Auditores (REA).

**Cadro 1.-** Estudos relacionados coas incorreccións cometidas nos informes

AUTORES	ESTUDOS		
	Obxectivo	Metodoloxía e mostra	Resultados (relativos ás incorreccións)
<b>ÁMBITO: REXISTROS MERCANTÍS</b>			
Alcarria (1997)	Analizar aspectos formais e de contido dunha mostra de informes de auditoría	Estudo de informes de auditoría correspondentes ao período 1992-1995 dunha mostra de 60 empresas con domicilio en Castellón, elixidas de forma aleatoria entre as que tiñan obriga de auditarse, analizándose aspectos formais de acordo coas NTA e aspectos de contido dos informes	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Existencia de salvidades por dúbidas de continuidade ou por continxencias fiscais non rexistradas adecuadamente</li> <li>- Falta de reflexo na opinión de salvidades por limitación incluídas no parágrafo de alcance</li> </ul>
López Corrales (1997, 1998)	Avaliar se os profesionais da auditoría cumpren a normativa vixente cando redactan os seus informes, analizando distintas incorreccións	Análise de 158 informes de auditoría depositados nos rexistros mercantís das catro provincias galegas entre os anos 1990 e 1993, estudando o grao de corrección ou de incorrección na redacción dos informes	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de referencia no parágrafo de alcance ás limitacións que posteriormente aparecen redactadas nos parágrafos de salvidades e de opinión</li> <li>- Omisión de información obrigatoria no parágrafo de comparabilidade</li> <li>- Parágrafo de salvidades con erros: falta de cuantificación de salvidades, confusión entre os distintos tipos de salvidades, inclusión de salvidades por limitación ao alcance de forma reiterada sen que os auditores mencionen a aplicación de métodos alternativos para obter a evidencia suficiente e adecuada podendo eliminar a limitación (falta de rigor profesional), falta de explicación das circunstancias que levan a emitir unha opinión con salvidades por incerteza</li> <li>- Cuestiónase a utilidade dos parágrafos de énfase: carecen de información relevante para terceiros, confunden o concepto de énfase co de salvidade, utilízanse para encubrir salvidades e, ás veces, sitúanse despois da opinión</li> <li>- Existencia de informes con dúas opinións</li> </ul>

<sup>2</sup> Ademais da Resolución do ICAC de 19 de xaneiro de 1991, pola que se publican as NTA, existen outras normas que cómpre ter en conta cando se redactan os informes, moitas das cales están sendo modificadas co obxectivo de adaptar a nosa normativa ás normas internacionais de auditoría da International Federation of Accountants (IFAC). As máis relevantes son as resolucións do ICAC de 31 de maio de 1993, de 14 de xuño de 1999, de 25 de febreiro de 2003, de 26 de febreiro de 2003 e de 21 de decembro de 2010.

**Cadro 1 (continuación).**- Estudos relacionados coas incorreccións cometidas nos informes

AUTORES	ESTUDOS		
	Obxectivo	Metodoloxía e mostra	Resultados (relativos ás incorreccións)
<b>AMBITO: REXISTROS MERCANTÍS</b>			
López <i>et al.</i> (1997)	Avaliar a opinión que teñen os auditores acerca da información contable elaborada por este colectivo a través do informe de auditoría	Análise do contido de 335 informes de auditoría correspondentes a empresas que depositan as súas contas no Rexistro Mercantil de Asturias no ano 1994	- Incorrecto tratamento dos cambios en principios e normas contables nos parágrafos de salvidades e de opinión - Incorrecto tratamento de determinadas salvidades como incertezas
Hernández e Vidal (1998)	Analizar aspectos formais e de contido dunha mostra de informes de auditoría	Estudo de 336 e de 292 informes de auditoría depositados no Rexistro Mercantil de Murcia para os exercicios 1995 e 1996, respectivamente, analizándose especificamente as diferentes formas xurídicas das sociedades auditadas no cumprimento da normativa sobre informes desde o aspecto formal, e no estudo de carácter técnico sobre o contido e as características de certos parágrafos dos informes	En relación co parágrafo de alcance: - Falta de referencia a limitacións, malia aparecer no parágrafo de opinión - Utilización de terminoloxía ambigua relacionada coa denominación das contas anuais - Erro na denominación dos responsables das contas anuais
<b>AMBITO: CNMV</b>			
Navarro (1995)	Constituír unha estatística de cumprimentos e incumprimentos de normas contables manifestadas nos informes de auditoría, e elaborar un catálogo de posibles incumprimentos á luz do traballo empírico e sobre como os auditores mostran estas salvidades contables nos informes	Estudo dos informes de auditoría, centrándose nos parágrafos de alcance e de opinión de 74 compañías que cotizan na Bolsa de Madrid no exercicio 1993	- A redacción de salvidades é complicada e caótica
Cabal e Robles (1998)	Avaliar a opinión que teñen os auditores acerca da información publicada polas entidades que cotizan en Bolsa	Estudo dos tipos de opinión emitidos nos informes, e análise dos motivos que orixinaron as opinións con salvidades de 319 informes de auditoría de 241 empresas, cuxos títulos cotizan na Bolsa de Madrid no exercicio 1995	- Tratamento diferencial de idénticas situacións nos parágrafos de énfase e de salvidades - Falta o parágrafo do informe de xestión ou a súa redacción é incorrecta
Cabal (2001)	Avaliar a significación das opinións de auditoría cualificadas e dos seus factores determinantes	Estudo dos informes de auditoría non favorables, profundando nos factores que condicionan negativamente a opinión do auditor, de 1.603 informes de auditoría de empresas admitidas a cotización na Bolsa de Madrid (1994-2000)	- Ausencia de pronunciamento do auditor sobre algúns cambios nos principios contables - Aplicación de tratamentos alternativos para unha mesma cuestión, como salvidade ou como énfase - Emisión de opinións parciais - Deficiencias de información no parágrafo do informe de xestión
<b>OUTROS ÁMBITOS</b>			
Gutiérrez (2009)	Estudos que inclúen deficiencias significativas atopadas nos informes de auditoría (non se especifica a mostra) detectadas tanto polo ICAC como polas corporacións, en relación con:  - Deficiencias observadas nos controis técnicos efectuados polo ICAC - Deficiencias significativas no control técnico expostas por representantes do ICAC a título persoal en distintos actos organizados pola profesión - Deficiencias expostas polas corporacións en documentos relacionados con xornadas de formación sobre actuacións de control de calidade		- Os estados financeiros ou as contas anuais sobre os que se efectuou o traballo de auditoría non se corresponden cos que o auditor identificou no parágrafo de alcance do informe - En relación co parágrafo de comparabilidade, non opinar sobre o cadro de financiamento, non indicar o sentido da opinión emitida polo propio auditor (se o mesmo do exercicio anterior) ou por outro auditor (auditor antecesor) - En relación cos parágrafos de salvidades: redacción confusa destes, non incluír salvidades que poñen de manifesto omisións de información - Redactar parágrafos de énfase en lugar de parágrafos de salvidades - No parágrafo de opinión non especificar o tipo de salvidade que se inclúe nos parágrafos intermedios, obviar a opinión sobre a uniformidade

FONTE: Elaboración propia.

### 3. METODOLOXÍA

O noso estudo analiza os *erros significativos e moi significativos* que conteñen os informes de auditoría de contas anuais da mostra descrita na sección 4, que foron observados a través dunha análise polo miúdo deses informes, e baseándonos sempre no contido nas NTA.

O traballo estrutúrase en dúas partes diferenciadas: na primeira descríbense os distintos erros significativos e moi significativos observados en diferentes parágrafos dos informes de auditoría, mentres que na segunda se analizan o número de erros significativos e moi significativos atopados por informe e a súa relación con certos factores cualitativos como, por exemplo, co tipo de auditor, co tipo de opinión e co sector.

#### 3.1. IDENTIFICACIÓN DOS ERROS

Para identificar os erros cometidos polos auditores nos diferentes parágrafos nos informes de auditoría, tivemos en conta a súa importancia e o seu valor ou relevancia, en función do que se lles asignou un nivel de significación, quedando clasificados en erros significativos e en erros moi significativos. O criterio utilizado para considerar os erros como moi significativos foi que coa información que estes conteñen o lector ou o usuario non poderá formarse unha opinión correcta sobre a fiabilidade das contas anuais, impedíndolle tomar decisións. Dentro desta clasificación, incluímos os informes que presentaban as seguintes circunstancias:

- A falta do parágrafo de opinión. Aínda que non atopamos un número relevante de informes con este problema, cremos que a falta deste parágrafo nun informe debe ser incluída neste apartado, xa que non achega ningunha credibilidade en relación co contido nos estados financeiros auditados.
- A inclusión de dúas opinións. Ao noso xuízo, e baseándonos na normativa existente, un informe de auditoría non pode conter dúas opinións distintas, xa que ao opinar dunha maneira sobre unha das partes e doutra distinta sobre o resto se contradí o legalmente previsto no Código de comercio. Cremos que este tipo de opinión non se axusta ao contido nas NTA<sup>3</sup>, onde só aparece un único tipo de opinión (que é o máis razoable), pois o informe ha de expresar unha opinión para as contas anuais no seu conxunto, e se algúns dos seus compoñentes peca dalgún erro, este erro afectará a todas elas. Así mesmo, este erro confunde aos distintos usuarios da información, impedíndolles tomar decisións sobre a fiabilidade dos estados financeiros baseándose na opinión expresada polo auditor no informe.
- A inclusión de forma reiterada da mesma limitación ao alcance durante catro exercicios consecutivos sen xustificar a realización de procedemento alternativo

---

<sup>3</sup> Os informes que contiñan dúas opinións non correspondían en ningún caso ao primeiro ano de auditoría, excepción contida nas normas técnicas para a emisión de dúas opinións.

ningún que lle permita eliminar esa limitación<sup>4</sup>. Cremos que ás veces os auditores prefiren facer constar unha limitación ao alcance nos seus informes e non aplicar outros procedementos alternativos. Este é o caso dos informes con limitacións por non presenciarse o reconto de existencias realizado polo mesmo auditor durante catro exercicios consecutivos. Entendemos que estas situacións deben considerarse como un erro moi significativo pola falta de rigor profesional do auditor e pola importancia que pode ter a área de existencias nas contas anuais no seu conxunto.

Os criterios que se aplican para considerar os erros como significativos son que a redacción do informe dificulte a súa comprensión ao lector ou ao usuario, ou que ao informe lle falte información considerada como necesaria para a toma de decisións, o que podería provocar decisións incorrectas. Dentro desta clasificación podemos incluír como exemplo as seguintes situacións: a non inclusión ou a inclusión incorrecta de información no parágrafo de comparabilidade, a inclusión de salvidades nos parágrafos de énfase, a redacción de salvidades despois da opinión, ou a confusión entre os distintos tipos de salvidades.

Este salto que se dá no concepto entre significativo e moi significativo dependerá da importancia relativa dos erros atopados nos informes obxecto de estudo. Aínda que somos conscientes de que ás veces é difícil discernir entre unha e outra cualificación, talvez a liña que separa estes dous niveis estea en que o erro *moi significativo* implica unha circunstancia que afecta de maneira fundamental á comprensión e, polo tanto, á toma de decisións.

### 3.2. OUTROS FACTORES QUE INTERVEÑEN NO ESTUDO

Como acabamos de sinalar, a variable central deste traballo é a existencia de erros nos informes de auditoría. Co obxectivo de relacionar en que circunstancias ou para que tipo de empresas son máis frecuentes os tipos de erros descritos no epígrafe anterior, tivemos en conta un conxunto de factores relacionados coa sociedade auditada, co auditor e co propio informe de auditoría. Así, en relación coa sociedade auditada, considerouse o sector; no tocante ao auditor, valorouse a súa clasificación; e polo que respecta ao informe, analizouse a opinión que contiña o dito informe. Estes tres factores quedaron clasificados da seguinte maneira:

– *Tipo de auditor*. Co fin de especificar se certos auditores (sen concretar as firmas) teñen unha maior propensión a emitir informes con erros, clasificáronse en tres categorías: multinacionais, que inclúen as coñecidas como *big four* (Deloitte, PricewaterhouseCoopers, KPMG e Ernst & Young) e outras multinacionais; socie-

---

<sup>4</sup> Debemos facer constar que o horizonte temporal do noso estudo se limita a catro anos, o que supón unha restrición á hora de delimitar e de considerar se en anos anteriores os informes destas sociedades contiñan –ou non– limitacións ao alcance relacionadas co erro definido. En consecuencia, neste caso concreto non son comparables os datos do exercicio 2004 cos do 2007.

dades con domicilio na Comunidade Autónoma de Galicia ou en calquera outro ámbito nacional; e auditores individuais, que son persoas físicas que exercen a título individual e que tamén poden ter o seu domicilio na Comunidade Autónoma de Galicia ou en calquera outro ámbito nacional.

- *Tipo de opinión.* Os informes agrupáronse segundo dous tipos de opinión: os de opinión favorable; e os de opinión cualificada<sup>5</sup> (refírense a informes con salvidades, denegada, desfavorable ou con dúas opinións) ou sen opinión (refírense aos informes que non conteñen parágrafo de opinión).
- *Sector.* Por cuestións de operatividade, os sectores agrupáronse nas seguintes categorías: industrias extractivas e manufactureiras; construción; comercio por xunto e polo miúdo; transporte, almacenamento e hostalería; e finalmente, o resto dos sectores.

#### 4. MOSTRA

A información para obter os informes de auditoría das contas anuais que conformarían a nosa poboación obtémola, en primeiro lugar, dos cinco rexistros mercantís da Comunidade galega (Ourense, Lugo, Pontevedra, A Coruña e Santiago) e, en segundo lugar, da base de datos ARDAN. Así, obtivemos información de 1.025 sociedades por ano que presentaron informes de auditoría das contas anuais entre os exercicios 2004 e 2007, sen distinguir entre auditoría obrigatoria ou voluntaria. Como o noso obxectivo era analizar os informes de auditoría de catro anos consecutivos (2004-2007), eliminamos aquelas empresas das que non se dispoñía do informe para algún deses anos. A distribución por sectores da mostra preséntase na táboa 1, na que se pode observar que o sector con máis peso é o das industrias extractivas e manufactureiras, cun 37,86% das empresas.

**Táboa 1.-** Distribución sectorial da mostra

SECTOR	Nº DE EMPRESAS	PORCENTAXE DE EMPRESAS
Industrias extractivas e manufactureiras	117	37,86
Construción	43	13,92
Comercio por xunto e polo miúdo	95	30,74
Transporte, almacenamento e hostalería	20	6,47
Resto	34	11,00
TOTAL	309	100,0

FONTE: Elaboración propia.

O procedemento utilizado para a elección da nosa mostra foi o método de mostraxe aleatoria estratificada sen reposición, onde os estratos son os sectores de actividade aos que pertencían as empresas da nosa poboación, con afixación proporcional ao número de empresas do sector. Fixamos o erro de estimación  $\varepsilon = 0,01$  e,

<sup>5</sup> Esta clasificación do tipo de auditor xa foi utilizada por outros autores nos seus estudos empíricos como, por exemplo, Caso *et al.* (2003).

dado que non existen estudos previos que determinen o valor de  $p_h$  (proporción de informes do sector  $h$  que non presentan erros), para cada  $h = 1, 2, \dots, H$  consideramos o caso máis desfavorable, é dicir,  $p_h = 5$ . O tamaño mostral obtido para cada ano é  $n = 309$ .

## 5. DESCRICIÓN DOS ERROS ATOPADOS NOS ELEMENTOS DO INFORME

Os erros máis relevantes que se detectaron sitúanse nos distintos parágrafos do informe, polo que se expoñerán parágrafo a parágrafo e segundo o seu grao de significación. Ademais, como elemento clarificador dos razoamentos expostos, incluímos exemplos extraídos dos informes analizados.

### 5.1. O PARÁGRAFO DE ALCANCE, O PARÁGRAFO DE COMPARABILIDADE E O PARÁGRAFO DE ÉNFASE

No parágrafo de alcance, e tendo en conta os tres aspectos que debe conter —a identificación das contas anuais, a referencia ás NTA aplicadas e a indicación a aqueles procedementos previstos nas normas técnicas que non se puideron aplicar como consecuencia da existencia de limitacións ao alcance—, puidemos comprobar que os informes que conteñen algún tipo de incorrección non supoñen unha porcentaxe moi elevada (aproximadamente un 7% do total), aínda que ao longo dos catro anos van diminuíndo. Os erros que detectamos clasificáronse unicamente como significativos, e fan referencia ás situacións que se describen a continuación: 1) a que algúns auditores non fan referencia neste parágrafo á presenza de limitacións ao alcance que despois redactan nos seus correspondentes parágrafos intermedios de salvidades, e que son incluídos no parágrafo de opinión<sup>6</sup>; e 2) á existencia de erros en relación coa data das contas anuais, observándose en concreto algún caso onde non se corresponde a data indicada no informe coa data real das contas anuais que se están auditando, sendo a data que figura a do ano seguinte ou a do anterior.

O volume de incorreccións cometidas no parágrafo de comparabilidade é significativo, pois supón aproximadamente un 30% do total dos parágrafos analizados nos catro anos do estudo. Ademais, aínda que a maioría dos parágrafos conteñen unha única incorrección, é preciso sinalar que tamén hai parágrafos con dúas e con tres incorreccións. Do mesmo modo que no parágrafo anterior, os erros detectados clasificáronse como significativos, e fan referencia ás seguintes situacións:

- 1) *Cando no parágrafo non se inclúe información de carácter obrigatorio ou cando se inclúe de forma incorrecta. Así, cando a sociedade foi auditada no ano an-*

<sup>6</sup> Este erro xa foi mencionado por autores como López Corrales (1997, p. 196), Hernández e Vidal (1998, p. 9) ou Gutiérrez (2009, pp. 315-326), aínda que non indican a porcentaxe ou o número de informes detectados con esta incorrección



terior, algúns auditores non inclúen neste parágrafo a opinión, a data ou se foron eles ou outros auditores quen auditaron no ano anterior. Tamén existe algún caso no que o auditor, malia ser el mesmo o que realizou a auditoría do ano anterior, sinala que foron outros quen auditaron a sociedade, aínda que pode dicirse –e sen que isto xustifique a súa actuación– que este último erro pode deberse ao cambio de estatus do auditor, isto é, que o auditor pasa de exercer a título individual a formar parte dunha sociedade. Noutros casos, os auditores inclúen unha opinión diferente da emitida o ano anterior, facendo constar que a opinión do exercicio anterior fora favorable cando foi con salvidades, ou viceversa.

- 2) *Cando o parágrafo de comparabilidade contén unha redacción antiga, que xa non se emprega para realizar os informes.* Este erro refírese a que algúns auditores utilizan unha expresión que foi modificada polo ICAC mediante a Resolución de 1 de decembro de 1994. Esta Resolución modificou, entre outros, un problema que no seu momento foi considerado como de redacción, porque daba lugar a interpretacións equivocadas, e que se refería á expresión que daquela se incluía no parágrafo de comparabilidade expresada da seguinte forma: “*Dado que tales cifras do exercicio 19XX-1 non constitúen contas completas, a nosa opinión refírese exclusivamente ás contas anuais do exercicio 19XX...*”. As cifras do exercicio 19XX, que se presentaban xunto coas contas anuais de 19XX, por si soas non formaban contas completas, pero podía interpretarse como que no ano anterior non existían contas completas, ou ben que as cifras de 19XX-1 non eran coincidentes coas contidas nas contas completas do dito ano. Por iso, a nova redacción suprimiu a frase “*Dado que tales cifras do exercicio 19XX-1 non constitúen contas completas*”, e desde ese momento o informe presenta unicamente a expresión “*A nosa opinión refírese exclusivamente ás contas anuais do exercicio 19XX*”. Esta modificación afectou á totalidade dos informes de auditoría, fose cal fose a opinión (ICJCE, 1996, p. 112). O que máis nos chamou a atención deste erro non é a súa presenza nalgúns dos informes, senón que se trata dun cambio que tivo lugar hai máis de dez anos, o que implica unha falta de actualización por parte dos auditores que o cometen.
- 3) *Cando algúns informes non fan referencia ao cadro de financiamento*<sup>7</sup>. Como contemplan as normas técnicas sobre informes, e de acordo coa lexislación mercantil, as contas anuais dun exercicio incluírán para os efectos comparativos as cifras do balance, da conta de perdas e ganancias e do cadro de financiamento correspondentes ao exercicio anterior. O auditor, por unha parte, deberá facer constar no parágrafo de comparabilidade que está expresando a súa opinión para as contas dun exercicio; e, por outra parte, deberá expresar de forma clara e pre-

<sup>7</sup> Aquelas sociedades que están obrigadas a presentar as súas contas no modelo normal, e polo tanto a auditarse, deberán contemplar dentro da memoria o cadro de financiamento. Como sinalan as normas de valoración das contas anuais 8º a) do Plan xeral contable –aprobado polo Real decreto 1514/2007, de 16 de novembro, polo que se aproba o Plan xeral de contabilidade–, en cada partida do cadro de financiamento deberán figurar, ademais das cifras do exercicio que se cerra, as correspondentes ao exercicio inmediatamente anterior; porén, cando no exercicio anterior se formulara memoria abreviada, poderán omitirse as cifras do exercicio precedente.

cisa no parágrafo de opinión, entre outras, a súa opinión sobre se o cadro de financiamento recolle adecuadamente a información sobre os recursos obtidos e aplicados.

Ao comprobar se o parágrafo de comparabilidade contiña –ou non– toda a información requirida polas normas técnicas, atopámonos cun conxunto de informes nos que o auditor non mencionaba o cadro de financiamento, e que consideramos como un erro por estar a entidade obrigada a presentar ese estado. Pero, dado que na mostra non se distinguiu entre auditoría obrigatoria e voluntaria, para aqueles casos onde nos atopamos que no parágrafo de comparabilidade non se facía referencia ao cadro de financiamento, e para poder determinar se a súa ausencia era –ou non– un erro, comprobamos que a non realización deste estado era debida a que a entidade non estaba obrigada a presentalo por auditarse voluntariamente.

Outros autores tamén detectaron distintos erros neste parágrafo. Así, López Corrales (1997, pp. 312-313) fai referencia a que preto dun 14% destes parágrafos eran incorrectos, sinalando incorreccións como a omisión do parágrafo no informe estando obrigado a incluílo nel; non facer referencia á data, á opinión e/ou ao auditor do exercicio anterior ou a outros motivos; ou non figurar algunha expresión contida na redacción do parágrafo segundo as normas técnicas. Pola súa parte, Gutiérrez (2009, pp. 315-326) conclúe que, aínda existindo na memoria das contas anuais o cadro de financiamento, o auditor non fai referencia expresa a ese estado nin no parágrafo de comparabilidade nin no de opinión do seu informe de auditoría, e non existe constancia dos motivos desta omisión ou, pola contra, o auditor opina sobre a representación da imaxe fiel do cadro de financiamento sen que este figure como apartado na memoria; así mesmo, detecta algúns casos nos que o auditor non indica o sentido da opinión emitida no exercicio anterior tanto se foi el quen emitiu o informe como se foi outro auditor.

O auditor, á hora de redactar no informe as distintas situacións coas que se atopou no proceso de auditoría, debe ser o máis claro posible e intentar que a súa redacción non sexa ambigua, que non xere confusión ou dobres interpretacións. Nos parágrafos de énfase esta situación non adoita ser habitual, pois non chega a un 1% do total dos informes analizados aqueles que conteñen algunha incorrección, aínda que si se observou algún caso onde o tipo de redacción utilizada podería xerar confusión polo que respecta a se realmente se trata dunha situación á que unicamente se lle debería pór énfase ou se, pola contra, podería ser unha salvidade por incumprimento dunha norma contable pero xustificada.

Ás veces, faise constar nun parágrafo de énfase un incumprimento da norma por formulación de contas anuais consolidadas (Real decreto 1815/1991, de 20 de decembro) pero, como se pode observar no exemplo 1, a última parte do parágrafo parece querer xustificar este incumprimento, estimando que o seu efecto non sería significativo sobre o patrimonio da empresa auditada. Cremos que a redacción é confusa e ambigua pois, por unha parte, expón un incumprimento e, por outra, xustifícao.

## EXEMPLO 1.- Parágrafo de énfase

“A Sociedade é dominante dun grupo de sociedades e, de acordo coa lexislación mercantil vixente, debería formular contas anuais consolidadas. Ata a data do noso informe non se formularon as ditas contas anuais consolidadas para os exercicios finalizados o 31 de decembro de 2005 e de 2006. Estímase que o patrimonio neto consolidado non diferiría significativamente do patrimonio mostrado nas contas anuais anexas”.

López Corrales (1997, p. 332) cuestiona a utilidade destes parágrafos, pois considera que na maioría dos casos non conteñen información relevante para terceiros, que confunden o concepto de énfase co de salvidade, que ás veces se utilizan para encubrir salvidades, e que nalgúns casos se sitúan despois da opinión.

## 5.2. OS PARÁGRAFOS DE SALVIDADES

Como se constatará nos exemplos que se van presentar, ao noso xuízo, ás veces a forma de redactar as salvidades é confusa, pois fáltalle claridade e mesmo chega a ser ambigua. Isto xera verdadeiros problemas de entendemento tanto sobre o contido da salvidade como sobre o tipo de salvidade que se está expoñendo. De aí que nalgúns casos tivéramos que ler varias veces estas salvidades para poder entendelas e/ou clasificalas; outras veces acudimos directamente ao parágrafo de opinión para coñecer o tipo de salvidade que se está describindo. Á hora de examinar estes parágrafos atopamos que preto dun 17% do total dos informes analizados conteñen algunha incorrección, sendo a súa evolución ao longo dos catro anos lixeiramente descendente. Os erros *significativos* máis relevantes observados nestes parágrafos fan referencia ás seguintes situacións:

1) *Confusión entre os distintos tipos de salvidades ou a non inclusión destas nos parágrafos intermedios.* Exponse nun parágrafo de salvidades cualificado polo auditor como de incerteza<sup>8</sup> cando, na nosa opinión, reflicte un incumprimento de principios e normas contables. No exemplo 2 obsérvase que non cumpre a definición de incerteza, pois o auditor menciona que non existe un contrato de arrendamento, o que pode representar un incumprimento, pero non alcanzamos a comprender que poida implicar unha incerteza. Ademais, afirma que se emite mensualmente unha factura, polo que se coñece o importe desta.

No exemplo 3 o auditor inclúe unha salvidade por incerteza sobre unha estimación<sup>9</sup> coñecida duns clientes de dubidoso cobramento e sobre os que non se dotou provisión ningunha. Noutras ocasións, certas salvidades reflicten un incumprimen-

<sup>8</sup> O apartado 3.7.9. da Norma técnica sobre informes sinala que “un asunto ou situación de cuxo desenlace final non se ten certeza na data do balance, por depender de que ocorra –ou non– algún feito futuro, nin a entidade pode estimar razoablemente nin, polo tanto, pode determinar se as contas anuais han ser axustadas, nin por que importes...”.

<sup>9</sup> O apartado 3.7.10. da Norma técnica sobre informes indica en relación coas incertezas que “o auditor non debe cualificar de incerteza as estimacións normais que sobre feitos futuros ha realizar toda entidade na preparación das súas contas anuais, tales como estimacións actuariais dos plans de pensións, provisións para clientes incobrables...”.

to, aínda que o auditor as inclúe como salvidades por limitación ao alcance<sup>10</sup>. No exemplo 4 o auditor non menciona que non poida aplicar algún procedemento que poida limitar o seu traballo, senón que indica que a sociedade auditada non dotou unha determinada provisión por un futuro importe por desembolsar e que, na nosa opinión, e segundo o expresado no parágrafo, podería ser estimado.

EXEMPLO 2.- Parágrafo de salvidades

*“A Sociedade posúe instalacións localizadas en edificacións que non son da súa propiedade, sen que conste que exista contrato de arrendamento, aínda que o titular das edificacións emite mensualmente facturas polo aluguer”.*

EXEMPLO 3.- Parágrafo de salvidades

*“A Sociedade mantén diversos saldos de clientes que púdesen considerarse de dubidoso cobramento por importe de 128.817 euros netos do seu efecto fiscal. A Compañía está realizando as xestións necesarias para a realización dos ditos cobramentos”.*

EXEMPLO 4.- Parágrafo de salvidades

*“Considérase que a empresa non ten en conta o estipulado no convenio colectivo en relación co premio de xubilación dos traballadores que sexan acredores a el, polo que respecta á dotación dunha provisión en relación co previsible desembolso que se terá que efectuar”.*

Somos conscientes do expresado no apartado 3.7.8. das Normas técnicas sobre informes no que respecta a que o auditor estará obrigado a cuantificar e a obter a información sobre un incumprimento ou a conseguir a información incorrecta a partir dos libros e rexistros da entidade auditada sen aumentar substancialmente o seu traballo de auditoría. Con todo, e como sinala a citada norma, se a información non fose facilmente cuantificable ou obtible deberá requiririlles aos administradores da entidade auditada que realicen a cuantificación e que preparen a información necesaria; se non o fan, o auditor poderá cualificar a situación de incumprimento e/ou de limitación ao alcance do seu traballo. Por outra parte, segundo se recolle no apartado 3.7.11. desas normas, se o auditor considera que unha situación pode ser estimada razoablemente pola entidade, e se a entidade non o fai ou se realiza unha estimación que non é razoable con base na evidencia dispoñible, deberá redactarse como un incumprimento de principios e normas contables xeralmente aceptadas.

Observamos a redacción de salvidades por limitación ao alcance relacionadas co principio de xestión continuada cando a norma técnica sobre o principio de empresa en funcionamento (Resolución do ICAC de 31 de maio de 1993) non contempla esta posibilidade. Ademais, apréciase algún parágrafo de salvidades redactado despois do parágrafo de opinión, sendo esta situación dos parágrafos claramente errónea, pois no apartado 3.2.6. das Normas técnicas sobre informes sinálase que os pa-

<sup>10</sup> O apartado 3.7.1. da Norma técnica sobre informes define a limitación cando *“o auditor non pode aplicar os procedementos de auditoría requiridos nas normas técnicas, ou aqueloutros procedementos adicionais que o auditor considera necesarios no caso concreto de acordo co seu bo xuízo profesional, a fin de satisfacerse de que as contas anuais presentan a imaxe fiel da entidade auditada”.*

rágrafos de salvidades son parágrafos intermedios entre o de alcance e o de opinión (Resolución do ICAC de 21 de decembro de 2010).

Por último, atopamos algún caso no que, debendo constar un parágrafo de salvidades, o auditor non o fai. Referímonos, por unha parte, e relacionado co parágrafo de comparabilidade, ao caso anteriormente exposto no que o auditor non incluía salvidade ningunha por omisión de información no informe por non incluír a empresa na memoria o cadro de financiamento, estando obrigada a iso; e, por outra parte, observamos casos nos que o auditor incluía unha salvidade por omisión no parágrafo de opinión sen redactar o parágrafo intermedio de salvidades.

En Gutiérrez (2009, pp. 315-326), Alcarria (1997, p. 82) ou López *et al.* (1997, pp. 280-285) menciónanse erros similares aos sinalados no noso estudo, pero sen incluír a porcentaxe ou o número de incorreccións atopadas, e relacionados coa non inclusión de salvidades que poñen de manifesto omisións de información, o incorrecto tratamento de determinadas salvidades por incerteza, dúbidas de continuidade ou continxencias fiscais, o incorrecto tratamento de cambios nos principios e normas contables, ou a falta de explicación das circunstancias que levan a emitir unha opinión con salvidades por incerteza.

2) *Falta cuantificar o efecto de determinadas salvidades sobre as contas anuais.* Na maior parte dos informes descríbense as salvidades en maior ou en menor medida e de forma máis ou menos clara, pero non sempre cuantifican o efecto das salvidades sobre as contas anuais que vén contemplado nos apartados 3.7.6. e 3.7.8. das Normas técnicas sobre informes (exemplo 5).

EXEMPLO 5.- Parágrafo de salvidades

*“Tal e como menciona a nota 11 da memoria anexa, a 30 de novembro de 2004 dentro do epígrafe «Debedores-Administracións Públicas» inclúese un crédito fiscal por importe de 390.978 euros derivado da base imponible negativa do imposto sobre sociedades do exercicio 2003. De acordo cos principios e normas de contabilidade xeralmente aceptados, estes créditos só serán obxecto de rexistro no caso do cumprimento de determinadas condicións e das que na data actual non existe evidencia”.*

3) *Inclusión de salvidades en parágrafos de énfase.* O apartado 3.2.7. das Normas técnicas sobre informes é concluínte cando indica que un parágrafo de salvidade en ningún caso debe ser substituído por un parágrafo de énfase. Basicamente, os parágrafos de énfase analizados denotan tres situacións: a) a falta de dotación de provisiones para cubrir pasivos continxentes relacionados cun crédito existente no seu inmovilizado financeiro con orixe en empresas vinculadas; b) o incumprimento dos prazos establecidos na Lei de sociedades anónimas (Real deceto 1564, de 22 de decembro) para o alleamento de accións propias (exemplo 6); e c) relaciona o incremento de determinada reserva con cargo a resultados, incumprindo tamén o estipulado na Lei de sociedades anónimas (exemplo 7). Esta última situación é tratada por outros auditores como incumprimento, sendo redactada no seu correspondente parágrafo de salvidades e, por suposto, con efecto sobre a opinión.

## EXEMPLO 6.- Parágrafo de salvidades

“A Sociedade posúe accións propias que representan o 37% do seu capital social. Debido ás datas da súa adquisición –o 13,2% en agosto de 2003 e o 23,8% restante en febreiro de 2006– e á modalidade pola que foron adquiridas, estase incumprindo na data de sinatura do presente informe o artigo 76 da Lei de sociedades anónimas polo que respecta ao prazo dun ano fixado para o alleamento de accións propias que superen o 10% do capital social”.

## EXEMPLO 7.- Parágrafo de salvidades

“A Sociedade, segundo se especifica na nota 4g da memoria, incrementa durante o exercicio 2004 a «reserva especial factor esgotamento» con cargo ao resultado do dito exercicio sen ter sido aprobado previamente o balance da xunta xeral de socios. Esta circunstancia contravén o artigo 213.1 do Real decreto legislativo 1564/1989, de 22 de decembro, polo que se aproba o texto refundido da Lei de sociedades anónimas (aplicable por remisión expresa do artigo 84 da Lei 2/1995 de sociedades de responsabilidade limitada) ata que a citada xunta de socios aprrobe a distribución do resultado que figura na nota 3 da memoria”.

O tratamento dun mesmo feito como salvidade e como parágrafo de énfase xa foi sinalado por outros autores (García *et al.*, 1996, p. 51; Cabal, 2001, p. 27; Cabal e Robles, 1998, p. 33), aínda que ningún deles proporciona cifras concretas sobre a porcentaxe ou sobre o número de erros atopados, como xa sinalamos con anterioridade. Cabal e Robles (1998, p. 33) conclúen que “*circunstancias como el tratamiento diferencial de idénticas situaciones o la confluencia de párrafos de salvidades con párrafos de énfasis son que la redacción del párrafo de opinión detalle distinta naturaleza de estos componentes intermedios, podría confundir a lectores poco relacionados con la terminología contable y auditora*”.

4) *Falta de mención á utilización ou á aplicación de procedementos prácticos de auditoría alternativos que permitan obter evidencia suficiente e adecuada para eliminar a reiterada limitación ao alcance dos informes.* Observamos que de forma reiterada o auditor inclúe nalgúns informes a mesma limitación ao alcance, non mencionando en ningún momento a utilización dalgún tipo de procedemento alternativo ou adicional que permita eliminar esa limitación inicialmente atopada. Aínda que esta situación non pode ser considerada estritamente como un incumprimento das NTA, consideramos, ao igual que outros autores (López Corrales, 1997, p. 349), que denota unha falta de rigor profesional por parte destes profesionais. Polo tanto, decidiuse que se esta situación se repetía durante dous ou tres anos consecutivos sería catalogada como *erro significativo* e como *erro moi significativo* se se repetía durante os catro anos.

Así, case o 30% dos informes non fan referencia á utilización de procedementos alternativos para obter evidencia sobre unha limitación ao alcance no ano 2004, mantendo esta situación durante os catro anos que son obxecto de estudo e sendo a redacción desas limitacións en cada un dos anos practicamente a mesma.

As limitacións ás que se fai referencia nestes parágrafos de salvidades están relacionadas, por un lado, coa imposibilidade de verificación de determinada información por carecer a empresa desa información ou por non querer facilitala (verificación de información económico-financeira de sociedades participadas na-

cionais ou estranxeiras, verificación de inventarios ou verificación de determinados activos do inmovilizado material); e, por outro lado, coa imposibilidade de cuantificar determinados saldos –a determinación de cobramentos a debedores da conta de tesourería ou a imposibilidade de cuantificar determinadas provisións de persoal por carecer a empresa de estudos actuariais para a súa determinación–.

Tamén podemos destacar que das 52 empresas que nalgún dos anos conteñen salvidades por limitación ao alcance, un 50% manteñen algunha salvidade deste tipo durante os catro anos obxecto de estudo, porcentaxe verdadeiramente relevante.

5) *Redaccións moi confusas e con falta de información.* Estas situacións, na nosa opinión, reflicten incorreccións de carácter significativo, xa que consideramos que a súa redacción era moi confusa ou ambigua e, mesmo, como deseguido demostraremos con algúns exemplos, que proporcionaban escasa ou nula información.

Cando determinados informes redactan salvidades de forma ambigua, e non somos quen de decidirnos entre dous tipos de salvidade, a solución é acudir ao parágrafo de opinión para constatar o tipo de salvidade exposta. Sirva como mostra o exemplo 8, no que, unha vez lida a salvidade, cremos que, por unha parte, fai referencia a unha limitación ao alcance que o auditor sofre por non terlle sido entregada a carta de manifestacións debidamente asinada, pero, por outra parte, a inclusión da palabra “incerteza” confúndenos e lévanos a pensar que tamén podería ser considerada polo auditor como unha salvidade por incerteza. Logo de comprobar o parágrafo de opinión constatamos que o auditor a contempla como incerteza.

Sen acudir á opinión, con outros parágrafos non sabemos se se trata dunha salvidade ou dunha situación na que se estaba poñendo énfase. Isto último ocorrenos co recollido no exemplo 9, no que na opinión do auditor sinala que este parágrafo fai referencia a unha salvidade por incerteza.

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

EXEMPLO 8.- Parágrafo de salvidades

“*Na data deste informe non me foi entregada a carta de manifestacións da dirección debidamente asinada, provocando unha incerteza de difícil cuantificación*”.

EXEMPLO 9.- Parágrafo de salvidades

“*Ao ser a primeira auditoría, o importe das reservas a data 31/12/2003 podería ser distinto de terse auditado o exercicio*”.

### 5.3. O PARÁGRAFO DE OPINIÓN

O parágrafo de opinión e o parágrafo de salvidades son os que conteñen un maior número de incorreccións e, ademais, é neles onde se detectan os erros catalogados como moi significativos. Preto dun 19% dos informes analizados conteñen algún erro nestes parágrafos, sendo a súa evolución lixeiramente descendente entre o primeiro ano e o último.

O auditor mostrará claramente neste parágrafo o seu xuízo profesional con respecto a se as contas anuais expresan –ou non– en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel. Para a emisión deste xuízo, ademais do contido no apartado 3.2.5. das Normas técnicas sobre informes, deberá ter en conta o contemplado no apartado 3.6. sobre os tipos de opinión e o formato dos modelos que se anexan nas normas técnicas sobre informes.

#### 5.3.1. Erros significativos

A redacción dos informes con *erros significativos* pode dar lugar a que ao usuario do informe lle falte información necesaria para a toma de decisións ou que, mesmo, lle poida supoñer unha dificultade á hora de entender o informe. Ademais, determinadas incorreccións que observamos nalgúns dos informes analizados non implican interpretación de norma ningunha, senón que son situacións contempladas nas NTA e que, polo tanto, deben ser reflectidas no informe como establecen as ditas normas. Os erros atopados fan referencia a estas situacións:

1) *A inexistencia de determinadas expresións relacionadas coa opinión sobre os contidos dos estados financeiros.* Seguindo o descrito nas NTA, este parágrafo do informe debe mostrar claramente a opinión do auditor sobre se as contas anuais, consideradas en todos os seus aspectos significativos, expresan adecuadamente –ou non– a imaxe fiel dos seguintes aspectos da entidade auditada: patrimonio e situación financeira (referencia ao balance), resultados das operacións (referida á conta de perdas e ganancias), e recursos obtidos e aplicados (cadro de financiamento). Ás veces, no parágrafo de opinión falta algunha ou varias destas expresións: “*dos recursos obtidos e aplicados*”, “*dos resultados das operacións*”, e “*da situación financeira*”; para o caso da primeira expresión, cando non se facía referencia a ela no parágrafo de opinión, comprobouse a obrigatoriedade –ou non– de presentar o cadro de financiamento dentro da memoria.

2) *Os efectos de determinadas salvidades só afectan a parte das contas anuais*<sup>11</sup>. Algúns auditores inclúen no seu informe salvidades por limitación ao alcance, pero á hora de redactar a opinión denotan que o efecto destas salvidades é

---

<sup>11</sup> No apartado 3.6.3. das Normas técnicas sobre informes, en relación coa opinión con salvidades, sinalase que “*este tipo de opinión é aplicable cando o auditor conclúe que existen unha ou varias das circunstancias que se relacionan no apartado seguinte, sempre que sexan significativas en relación coas contas anuais tomadas no seu conxunto...*”.



unicamente sobre a conta de perdas e ganancias e non sobre as contas anuais tomadas no seu conxunto, como indica a norma (exemplo 10).

EXEMPLO 10.- Parágrafo de opinión

*“Na nosa opinión, agás polos efectos sobre a conta de perdas e ganancias daqueles axustes que poderían terse considerado necesarios se puidésemos levar a cabo os procedementos descritos na salvidade anterior, as contas anuais do exercicio 2005 anexas expresan...”*

3) *Non se inclúen na opinión situacións redactadas –ou non– nos parágrafos intermedios.* A medida que fomos expoñendo as distintas incorreccións atopadas nos outros parágrafos do informe, fomos facendo referencia, de ser o caso, ao efecto que tería a incorrección cometida sobre o parágrafo de opinión, que incluían feito como a redacción en parágrafos de énfase de situacións que, ao noso xuízo, reflectían salvidades e, polo tanto, sen efecto na opinión; a non inclusión en parágrafos de salvidades de situacións de omisión de información e, polo tanto, sen efecto na opinión; e a redacción de dúas salvidades diferentes no mesmo parágrafo intermedio, pero facendo alusión no parágrafo de opinión unicamente a unha delas.

No exemplo 11 denótase un parágrafo de salvidades por limitación ao alcance en cuxa parte final se redacta unha omisión de información non mencionada no parágrafo de opinión.

EXEMPLO 11.- Parágrafo de opinión

*“A Sociedade veu realizando ao longo dos últimos anos investimentos de capital social de determinadas empresas, sendo en moitos casos a dirección e a administración común. Con respecto ás «empresas asociadas», a entidade non nos puido facilitar o acceso aos seus rexistros e á súa documentación contable, o que nos permitiría a súa verificación para satisfacernos razoablemente de que o valor contabilizado non era superior á correspondente porcentaxe do patrimonio neto da entidade, así como da capacidade de reembolso dos saldos pendentes mencionados na memoria (notas 7 e 9).*

*Así mesmo, con respecto á entidade participada «..., Lda.», non se mencionan os datos económicos obrigatorios na nota 7 da memoria.*

*Na nosa opinión, agás polos efectos daqueles axustes que poderían terse considerado necesarios se puidésemos obter e verificar os rexistros contables das entidades participadas mencionadas no parágrafo anterior, as contas anuais anexas expresan...”*

En relación coa *inclusión no parágrafo de opinión de salvidades que non aparecen redactadas en parágrafos intermedios*, no exemplo 12 a fórmula elixida polo auditor para incluír unha salvidade por limitación ao alcance é errónea, pois contravén o sinalado nas Normas técnicas sobre informes. Por unha parte, e segundo se recolle no apartado 3.2.4.c) desas normas, no parágrafo de alcance farase unha indicación daqueles procedementos que non puidesen aplicarse como consecuencia de limitacións ao alcance e, por outra parte, no apartado 3.7.4. indícase que para incluír estas limitacións no parágrafo de alcance debe realizarse incluíndo a expresión “*agás por*”. Ademais, debe incluírse un parágrafo intermedio que faga referencia expresa a esa limitación. De aí que a fórmula utilizada polo auditor para expoñer a limitación ao alcance sexa incorrecta, pois non fai referencia a ela no parágrafo de alcance nin tampouco non está redactada nun parágrafo intermedio, senón que o incorpora directamente como salvidade á metade do parágrafo de opinión.

En relación co *incorrecto tratamento dos cambios nos principios e normas contables que afectan á uniformidade* (apartado 3.7.16. das Normas técnicas sobre informes), o auditor inclúe un parágrafo intermedio no que describe o cambio, pero non fai referencia a el no parágrafo de opinión (exemplo 13).

En relación co *tratamento particular dado a certo tipo de salvidades por omisión de información*<sup>12</sup>, son salvidades que se incluían no parágrafo de opinión, pero non nos parágrafos intermedios de salvidades. A fórmula tan característica utilizada á hora de expresar no parágrafo de opinión estas omisións de información realízana maioritariamente as sociedades multinacionais<sup>13</sup>. No exemplo 14 preséntase un parágrafo de opinión coa fórmula incorrectamente utilizada.

#### EXEMPLO 12- Parágrafo de alcance e de opinión

*“Auditamos as contas anuais de «... SA», que comprenden o balance de situación a 31 de decembro, a conta de perdas e ganancias e a memoria correspondentes ao exercicio anual terminado nesa data, cuxa formulación é responsabilidade dos administradores da sociedade. A nosa responsabilidade é expresar unha opinión... Na nosa opinión, agás polos efectos de calquera axuste que puidera ser necesario se se coñecera o desenlace final da incerteza descrita na salvidade anterior, as contas anuais do exercicio 2005 anexas expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de «... SA», a 31 de decembro de 2005, e dos resultados das súas operacións e dos recursos obtidos e aplicados durante o exercicio anual terminado nesa data e, «agás polos efectos daquelas modificacións que poderían ter sido necesarias se puidésemos revisar a información requirida polo artigo 127 ter. parágrafo 4 da Lei de sociedades anónimas», conteñen a información necesaria e suficiente para a súa interpretación e comprensión adecuada, de conformidade cos principios e normas contables xeralmente aceptados que gardan uniformidade cos aplicados no exercicio anterior”.*

#### EXEMPLO 13- Parágrafo de opinión

*“6. Tal e como se menciona no punto 4.6 da memoria anexa, a Sociedade cambiou o criterio de valoración de existencias. Este cambio, co que estamos de acordo, supuxo valorar as existencias a prezos de custo, o que non ocorreu no exercicio 2003. Como consecuencia deste cambio, as existencias e o resultado infravaloráronse en 113.886,15 euros. Na nosa opinión, agás polos efectos daqueles axustes que poderían terse posto de manifesto de non existir as limitacións ao alcance mencionadas nos «parágrafos 3 a 5», as contas anuais do exercicio 2007 anexas expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de «... SA» a 31 de decembro de 2004, e dos resultados das súas operacións e dos recursos obtidos e aplicados durante o exercicio anual terminado nesa data, e conteñen a información necesaria e suficiente para a súa interpretación e comprensión adecuadas, de conformidade cos principios e normas contables xeralmente aceptados, que gardan uniformidade cos aplicados no exercicio anterior”.*

#### EXEMPLO 14- Parágrafo de opinión

*“Na nosa opinión, as contas anuais do exercicio 2007 anexas expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de «... SA» a 31 de decembro de 2007, e dos resultados das súas operacións e dos recursos obtidos e aplicados durante o exercicio anual terminado nesa data, e «agás pola falta de información detallada relativa ao administrador único requirida segundo o artigo 127 ter. da Lei de sociedades anónimas», conteñen a información necesaria e suficiente para a súa interpretación e comprensión adecuadas, de conformidade cos principios e normas contables xeralmente aceptados, que gardan uniformidade cos aplicados no exercicio anterior”.*

<sup>12</sup> O apartado 3.7.7. das Normas técnicas sobre informes sinala que as omisións de información se incluírán en parágrafos intermedios, indicando no parágrafo de opinión a expresión: *“Na nosa opinión, agás pola omisión de información que se detalla na salvidade anterior, as contas anuais anexas...”*.

<sup>13</sup> O tratamento dado por estes auditores a estas omisións de información é erróneo, pero puidemos comprobar a existencia de literatura actualizada na que se contempla esta fórmula á hora de incluír estas omisións de información nos informes (Arenas e Moreno, 2008, p. 108).

4) *Inclusión de datos non acordes co exercicio que se está auditando ou coa sociedade auditada.* Nalgún caso, a data de cierre das contas anuais expresada neste parágrafo de opinión non coincide coas auditadas e, noutro caso, a denominación social da empresa obxecto de auditoría non pertence á que se estaba auditando.

5) *O parágrafo non está redactado de acordo co sinalado nas Normas técnicas sobre informes.* Como xa se comentou, no parágrafo de opinión o auditor debe expresar a súa opinión baseándose no recollido nas NTA e tomando como base os modelos de informes contidos nesas normas e baixo as distintas fórmulas contempladas segundo o tipo –ou os tipos– de salvidades que hai que incluír neste parágrafo. Detectamos que á hora de redactar os parágrafos de opinión algúns auditores non teñen en conta para cada tipo de salvidade as súas redaccións particulares contempladas nas ditas normas e relacionadas coas diferentes fórmulas que se deben utilizar para expresar as distintas salvidades que existen, senón que utilizan indistintamente unhas ou outras. Noutros casos, as redaccións non son acordes a ningunha salvidade en particular, ou inclúen redaccións xenéricas para as distintas salvidades; outras non teñen en conta normas particulares para a súa redacción como as referidas ao principio de empresa en funcionamento.

No exemplo 15 apréciase unha limitación ao alcance, que é reflectida no informe coa fórmula habitual para un incumprimento de principios e normas contables xeralmente aceptadas.

EXEMPLO 15.- Parágrafo de salvidades e de opinión

*“No capítulo de investimentos financeiros do activo do balance, e tal e como figura na nota 8 da memoria anexa, a Sociedade ten participacións financeiras nas sociedades «..., SA» e «..., SA» por un importe de 615.615,24 euros sobre as que non podemos aplicar procedementos de auditoría que nos permitan opinar sobre elas. Na nosa opinión, agás polos efectos da salvidade descrita no parágrafo anterior, as contas anuais do exercicio 2006 anexas expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de...”*”.

O exemplo 16, ao noso xuízo, fai referencia a un cambio nun principio contable en relación coa contabilización de certas partidas que, como se denota no parágrafo de salvidades, difiren de exercicios anteriores e, polo tanto, afecta á uniformidade. Este cambio de principio debería ser incluído como un incumprimento, pero utilizando a fórmula contemplada nos apartados 3.7.16. e 3.7.17. das Normas técnicas sobre informes para aqueles casos nos que o cambio afecta á uniformidade e que en opinión do auditor non está xustificade, como se contempla no parágrafo.

O exemplo 17 reproduce os parágrafos de salvidades e de opinión dun informe de auditoría no que o auditor, á hora de redactar a opinión, non ten en conta a existencia dos diferentes tipos de salvidades redactadas nos parágrafos intermedios para aplicar ou incluír as súas diferentes fórmulas na opinión. Obsérvase que o parágrafo 3 fai alusión a unha limitación ao alcance, o parágrafo 4 a un incumprimento, e o parágrafo 5 a unha incerteza. As fórmulas utilizadas para reflectir estas tres situacións no parágrafo de opinión non son exactamente as incluídas nas Normas técnicas sobre informes.

Outras veces atopamos parágrafos de opinión que conteñen redaccións que non podemos encadrar en ningunha das fórmulas recollidas nas Normas técnicas sobre informes para os distintos tipos de salvidades, pois son redaccións moi xenéricas. Nos exemplos 18 e 19 preséntanse parágrafos de salvidades que fan referencia a limitacións ao alcance, que son reflectidas no parágrafo de opinión cunha fórmula non contida nas citadas normas.

EXEMPLO 16.- Parágrafo de salvidades e de opinión

*“Segundo se explica na nota 2, a Sociedade contabilizou no exercicio 2006 a provisión por pagas extraordinarias, cousa que supón, con respecto a exercicios anteriores, un cambio de criterio por un importe de 67.795,05 euros.*

*Na nosa opinión, agás polo efecto da salvidade mencionada no parágrafo anterior, as contas anuais do exercicio 2006 anexas expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de...”*

EXEMPLO 17.- Parágrafo de salvidades e de opinión

*“3. Segundo se indica na nota 4 da memoria, a Sociedade participa en varias unións temporais de empresas, recollendo os resultados que lle corresponden nestas no seguinte exercicio, segundo establece a normativa fiscal vixente. Así mesmo, os seus estados financeiros no foron auditados, polo que a Sociedade considera prudente non integralos nas contas anuais anexas por non coñecer os criterios que serviron de base para a súa valoración e presentación.*

*4. A Sociedade non dotou as provisións necesarias para corrixir o valor das súas participacións sociais nas empresas do grupo reflectidas na nota 7 da memoria.*

*5. A Sociedade ten abertas e, polo tanto, suxeitas a inspección as declaracións dos catro últimos exercicios dos impostos que lle son aplicables, así como os de carácter laboral polos exercicios non prescritos para os que puideran existir continxencias non susceptibles de cuantificación obxectiva.*

*6. Na nosa opinión, agás polos efectos de calquera axuste que puidera ser necesario pola salvidade descrita nos parágrafos 3 e 4, se se coñecera o desenlace final da incerteza descrita no parágrafo 5, as contas anuais do exercicio 2006 anexas expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de...”*

EXEMPLO 18.- Parágrafo de salvidades e de opinión

*“Así mesmo, consigno que, ao ser nomeado auditor da Sociedade o día 2 de decembro de 2004, non puiden validar a suficiencia do inventario inicial de existencias do exercicio 2004 e, polo tanto, expreso unha razoable reserva sobre a fidelidade dos resultados do exercicio auditado.*

*Na miña opinión, agás polo mencionado no parágrafo anterior, as contas anuais do exercicio 2006 anexas expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de...”*

EXEMPLO 19.- Parágrafo de salvidades e de opinión

*“6. En relación co traballo desenvolvido, formuláronse as seguintes salvidades: a) a comprobación da vixencia dunha cobertura adecuada de seguro é unha medida importante para aqueles casos nos que os bens susceptibles de ser asegurados constituén unha parte substancial da empresa. Considérase unha debilidade significativa o feito de que a empresa só teña contratados seguros para aquelas partidas ou actividades para as cales algunha disposición legal vixente o esixe. Considérase que as existencias de materias primas e produtos terminados, maquinaria, instalacións e lucro cesante deberían, cando menos, ser obxecto de cobertura destes riscos, xa que pode pórse en dúbida a aplicación do principio contable, de obrigado cumprimento, de EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO; e b) considérase que a empresa non ten en conta o estipulado no convenio colectivo en relación co premio de xubilación dos traballadores que sexan acredores a el, en canto á dotación dunha provisión en relación co previsible desembolso que hai que efectuar.*

*7. Na nosa opinión, e a expensas das salvidades expostas nos parágrafos anteriores, as «contas anuais do exercicio 2004 anexas expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira da Sociedade...»”*

Moitos destes erros que acabamos de expoñer son contemplados a nivel descriptivo no traballo realizado por Gutiérrez (2009, pp. 315-326), aínda que, como xa sinalamos con anterioridade, non inclúe cifras concretas sobre porcentaxes ou número de erros.

### 5.3.2. Erros moi significativos

Para concluír coas incorreccións atopadas no parágrafo de opinión, imos expoñer aquelas que clasificamos como erros *moi significativos*, e que están relacionadas concretamente con dúas situacións:

1) *A inexistencia de opinión no informe*. Este erro cometeuno durante tres anos consecutivos o mesmo auditor individual, quen –supoñemos que por esquecemento– non incluíu en ningún dos tres informes o parágrafo de opinión, afirmando sempre ao ano seguinte no parágrafo de comparabilidade que a opinión emitida no ano anterior fora favorable.

2) *A emisión de dúas opinións no informe*. Nin na normativa española nin nas Normas internacionais de auditoría da IFAC (2009) existen referencias á posibilidade de redacción de dúas opinións nos informes de auditoría, senón que sinalan que a emisión da opinión debe ser para os estados financeiros no seu conxunto e, polo tanto, cremos que as normas son claras á hora de expresar que a emisión de dúas opinións non é admisible nin correcta. A porcentaxe de informes con esta incorrección é mínimo, xa que dos 1.236 informes analizados só oito presentaban este erro<sup>14</sup>, pero cremos que aínda non sendo relevantes cuantitativamente, si o son en relación co tipo de erro que cometen e que cualificamos como moi importante, de aí a súa clasificación como erro moi significativo. Cómpre destacar, por unha parte, que das cinco sociedades que inclúen este erro nos seus informes, unha comete o erro durante os catro anos do estudo e, por outra parte, que os auditores que emiten os informes con dúas opinións son maioritariamente as sociedades de ámbito local e, en concreto, unha en particular que emitiu cinco dos oito informes analizados.

Observamos tres formas distintas de incluír as dúas opinións no informe:

a) A emisión de dúas opinións mediante dous parágrafos de opinión. No exemplo 20 reproducése a redacción de dous parágrafos intermedios de salvidades por limitacións ao alcance referidas, por unha parte, á limitación coa que se atopa o auditor por non ter sido el quen auditou a sociedade no exercicio anterior e, por outra parte, unha limitación relacionada co reconto físico de existencias por ter sido nomeado con posterioridade ao cierre. O primeiro parágrafo de opinión denega a opinión para a conta de perdas e ganancias, e no segundo parágrafo de opinión emite

<sup>14</sup> Ningún destes informes refrese ao seu primeiro ano de auditoría ou ao primeiro exercicio social, pois todas estas sociedades foran auditadas no exercicio anterior.

unha opinión con salvidades só para o balance, non facendo referencia á memoria. En relación co segundo parágrafo, poden apreciarse outras incorreccións tales como non facer referencia á uniformidade no parágrafo de opinión ou a falta de determinadas expresións como “*en todos os seus aspectos significativos*”.

b) A emisión de dúas opinións no parágrafo de opinión con localizacións diferenciadas. No exemplo 21, a diferenza do anterior, menciónanse os tres estados das contas anuais, xa que, por unha parte, emite opinión con salvidades para o balance e a memoria por unha limitación ao alcance referida á verificación de existencias e, por outra parte, denega a opinión para a conta de perdas e ganancias pola mesma limitación anterior. Ademais, como no exemplo anterior, se nos fixamos na redacción do parágrafo podemos apreciar outras incorreccións: non fai referencia explícita á limitación, falta a opinión sobre os recursos obtidos e aplicados, ou non fai referencia ao concepto de uniformidade (non é o primeiro ano de auditoría).

c) O último informe observado e emitido por unha multinacional redacta unha das opinións nun parágrafo de salvidades e a outra opinión no parágrafo de opinión. Como se pode apreciar no exemplo 22, denégase a opinión para a conta de perdas e ganancias no parágrafo de salvidades, unha vez exposta a limitación coa que se atopou o auditor á hora de auditar, e no parágrafo de opinión expresa unha opinión con salvidades para o balance e a memoria pola mesma limitación ao alcance exposta no parágrafo de salvidades.

As normas técnicas non contemplan a redacción de dúas opinións en ningún dos formatos que acabamos de expoñer, de aí que calquera das fórmulas descritas sexa considerada contraria ás ditas normas e, polo tanto, errónea, pois a opinión expresada deberá ser única para as contas anuais no seu conxunto, como indican as citadas normas.

#### EXEMPLO 20.- Parágrafo de opinión

*“Na miña opinión, debido á grande importancia para a determinación do resultado do exercicio das limitacións ao alcance expresadas nos parágrafos 3 e 4 anteriores, non podo opinar e, polo tanto, non opino sobre o resultado das contas de perdas e ganancias anexa a 31 de decembro de 2007.*

*Na miña opinión, agás polos axustes que poderían terse considerado necesarios se se puidesen verificar as existencias de materiais e traballos en curso a 31 de decembro de 2006 e a 31 de decembro de 2007, o balance de situación a 31 de decembro de 2007 anexo expresa a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de «..., SLU», e dos recursos obtidos e aplicados durante o exercicio anual terminado nesta data, e conteñen a información necesaria e suficiente para a súa interpretación e comprensión adecuada, de conformidade cos principios e normas contables xeralmente aceptados”.*

#### EXEMPLO 21.- Parágrafo de opinión

*“Na miña opinión, agás polos axustes que poderían terse considerado necesarios se non tivéssemos a limitación ao alcance descrita no parágrafo 3, o balance de situación a 31 de decembro de 2004 e a memoria anexa expresan, en todos os aspectos significativos, a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de «..., SA» a 31 de decembro de 2004, e conteñen a información necesaria e suficiente para a súa interpretación e comprensión adecuada, de conformidade cos principios e normas contables xeralmente aceptados.*

*Porén, debido á limitación ao alcance do noso traballo, descrito no parágrafo 3, non podemos expresar unha opinión sobre a conta de perdas e ganancias correspondente ao exercicio anual terminado o 31 de decembro de 2004”.*

## EXEMPLO 22.- Parágrafo de salvidades e de opinión

“Durante o exercicio 2005, a Sociedade formalizou a venda dunhas concesións de liñas de autobuses de transporte escolar e de transporte regular, dando de baixa activos cun valor neto contable de 5,6 millóns de euros, contabilizando un beneficio neto conxunto para esta operación por un importe aproximado de 3,9 millóns de euros. Porén, a 31 de decembro de 2005 a Sociedade non dispoñía da autorización administrativa da Xunta de Galicia para realizar o traspaso das concesións de liñas de autobuses de transporte regular, de maneira que seguía prestando o servizo nesas liñas e rexistrando nos seus libros os ingresos e os gastos relacionados con elas. Polo tanto, a Sociedade no debería ter rexistrado nas súas contas anuais do exercicio 2005 a venda das concesións de liñas de autobuses de transporte regular. Con data 2 de agosto de 2006, a Dirección Xeral de Transportes da Xunta de Galicia denegou o traspaso das concesións de liñas de autobuses de transporte regular antes citadas. Debido a que esta transacción se formalizou por un importe global e a que a Sociedade carece de información que lle permita distribuír o importe da venda entre as concesións de liñas de autobuses de transporte escolar e de transporte regular, non podemos concluír sobre a razoabilidade da contabilización desta operación e, como consecuencia, non podemos opinar sobre a conta de perdas e ganancias da Sociedade do exercicio 2005, nin podemos concluír sobre os efectos que a denegación do traspaso das concesións de liñas de autobuses de transporte regular puidera ter sobre as contas anuais adxuntas.

Na miña opinión, agás polos efectos de calquera axuste que puidera terse considerado necesario se non tivéssemos a limitación ao alcance do noso traballo que se menciona no parágrafo terceiro, o balance de situación a 31 de decembro de 2005 anexo e as notas da memoria relativas a el expresan en todos os seus aspectos significativos a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira de...”

A presenza nos informes de dúas opinións ou a emisión de opinións parciais sobre os distintos compoñentes das contas anuais tamén foron observadas por outros autores. Así, López Corrales (1997, pp. 348-349) realizou unha análise comparativa dos informes emitidos para as contas do ano 1996 comparándoos cos do período 1990-1993, e sinalaba que, aínda que a porcentaxe de informes con parágrafo de opinión incorrecto non era significativa, dos sinalados como erróneos correspondían a algunhas multinacionais que emitían dúas opinións distintas, alcanzando para o ano 1990 un 6,4%, para o bienio 1991-1992 un 5,7%, e para os anos 1993 e 1996 un 5,1%. Pola súa parte, Cabal (2001, p. 27) refire que observou a emisión de opinións parciais sobre distintos compoñentes das contas anuais, circunstancia que sinala como expresamente prohibida nas Normas técnicas sobre informes, pero sen revelar cifras ou porcentaxes concretos do número de erros atopados sobre o total dos informes analizados.

#### 5.4. O PARÁGRAFO DO INFORME DE XESTIÓN

Algúns informes non incluían o parágrafo do informe de xestión cando era obrigatorio, de aí que o consideremos como un *erro significativo*, aínda que cómpre sinalar que só nove informes dos 1.236 analizados son incorrectos.

O informe de xestión non forma parte das contas anuais dunha sociedade, aínda que para aquelas sociedades sometidas a auditoría obrigatoria debe formularse e depositarse conxuntamente coas contas anuais. Isto significa que, por imperativo legal ou por desexo da sociedade que o formula de forma voluntaria, en determinadas situacións o auditor se ve obrigado a analizar o contido do ese informe, aínda que a responsabilidade do auditor con respecto ao contido dese informe alcanza só a información contable que puidera conter ese informe de xestión e non a informa-

ción non contable que os administradores fixeran incluír nel. Con todo, e como sinala o apartado 3.5.3. das Normas técnicas sobre informes, se existisen contradicións significativas entre a información contable do informe de xestión coa das contas anuais ou outros erros evidentes, e tras as oportunas investigacións o auditor concluíra que o informe de xestión é incorrecto e os administradores se negasen a incluír as modificacións oportunas, o auditor deberá describir no seu informe as contradicións ou os erros significativos atopados.

Na nosa opinión, non é un parágrafo que lle proporcione moita información ao informe, e non atopamos nos informes analizados ningún caso que fixera mención a contradicións ou erros significativos detectados polo auditor.

Cabal e Robles (1998, p. 30) e Cabal (2001, p. 27) sinalan que ás veces non se incluía este parágrafo e que noutros casos, aínda que se incorporara, non se facía mención expresa á súa concordancia coas contas anuais, sen incluír ningún deles cifras concretas sobre o número ou a porcentaxe de erros atopados.

## **6. DESCRICIÓN DA FRECUENCIA DE ERROS NOS INFORMES DE AUDITORÍA EN FUNCIÓN DO TIPO DE AUDITOR, DO TIPO DE OPINIÓN E DO SECTOR AO QUE PERTENCE A EMPRESA AUDITADA**

Nesta sección detállase o número de erros significativos e moi significativos detectados nos informes de auditoría das contas anuais obxecto de estudo, e que xa describimos na sección anterior. Así mesmo, relacionarémolos co tipo de auditor que asina o informe, co tipo de opinión que contén e co sector de actividade ao que pertence a empresa auditada.

Cómpre lembrar que como erros significativos se especificaron a falta de información obrigatoria no parágrafo de comparabilidade, a confusión ou a falta de cuantificación de salvidades, non incluír na opinión situacións redactadas nos parágrafos de salvidades, ou a inexistencia do parágrafo de informe de xestión; e como erros moi significativos sinaláronse a existencia de dúas opinións ou a inexistencia do parágrafo de opinión.

### **6.1. RELACIÓN ENTRE O NÚMERO DE ERROS E O TIPO DE AUDITOR**

Como se pode ver na táboa 2, o número de erros significativos que conteñen os informes varía sensiblemente segundo quen realice a auditoría. Advírtese que en todos os anos os auditores que exercen a título individual son os que emiten en proporción un maior número de informes con erros significativos, seguidos polas sociedades e, por último, polas multinacionais. Polo que respecta á evolución do número de erros cometidos para cada un dos tipos de auditor desde o primeiro ata o último ano, son os auditores individuais os únicos que reducen o número de erros.



**Táboa 2.-** Relación entre o número de erros significativos por informe e o tipo de auditor

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

NOTA: Mult: Multinacionais; Soc: Sociedades; Aud. indiv.: Auditores individuais.

FONTE: Elaboración propia.

Na táboa 3 detállase o número de erros moi significativos atopados en cada un dos informes segundo o tipo de auditor. As conclusións obtidas son similares ás comentadas na táboa 2, pois de novo os auditores que exercen a título individual son os que cometen en proporción máis erros moi significativos, seguidos polas sociedades e polas multinacionais. En relación coa evolución desde o primeiro ata o último ano, e aínda que a porcentaxe de erros experimenta un incremento para os tres tipos de auditor, cómpre destacar o aumento de erros nas sociedades, que pasa de dous erros a nove debido, como xa explicamos, á redacción de informes con dúas opinións e á inclusión de forma reiterada de limitacións ao alcance sen xustificar a realización de procedemento alternativo que permita eliminar esa limitación<sup>15</sup>.

**Táboa 3.-** Relación entre o número de erros moi significativos por informe e o tipo de auditor

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

FONTE: Elaboración propia.

## 6.2. RELACIÓN ENTRE O NÚMERO DE ERROS E A OPINIÓN

Continuando co estudo, tratamos de pescudar se existía algunha relación entre o número de erros detectados en cada informe e a opinión expresada polos auditores no informe. Na táboa 4, que recolle a relación para o caso dos erros significativos, pode verse que os informes con opinión favorable, como cabía esperar, conteñen

<sup>15</sup> Como xa comentamos no apartado 3.1, e para este caso, debe terse en conta, como consecuencia das consideracións da definición para ese tipo de erro, que os datos dos exercicios 2004 e 2007 non son comparables.

menos erros deste tipo que os de opinión cualificada ou sen opinión. En xeral, obsérvase que predominan os informes cun erro significativo ao longo dos catro anos, producíndose un aumento porcentual entre o primeiro exercicio e o terceiro e diminuíndo lixeiramente no último. Na táboa 5 preséntase a relación entre o número de erros moi significativos atopados en cada un dos informes coa opinión. Cómpre destacar que non se atoparon erros deste tipo nos informes con opinión favorable. Nos informes cualificados ou sen opinión, agás no último ano no que hai un informe con dous erros, no resto dos anos só conteñen un erro moi significativo. En relación cos informes cun único erro, obsérvase que porcentualmente a tendencia entre o primeiro ano e o último é a diminuír, mentres que no último é a aumentar.

**Táboa 4.-** Relación entre o número de erros significativos por informe e o tipo de opinión

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

FONTE: Elaboración propia.

**Táboa 5.-** Relación entre o número de erros moi significativos por informe e o tipo de opinión

Opinión	2004			2005			2006			2007			
	0 erros	1 erro	Total	0 erros	1 erro	Total	0 erros	1 erro	Total	0 erros	1 erro	> 2 erros	Total
Favorable	223 100%	0 0%	223 100%	219 100%	0 0%	219 100%	216 100%	0 0%	216 100%	222 100%	0 0%	0 0%	222 100%
Cualificada ou s/opinión	83 96,5%	3 3,5%	86 100%	87 96,7%	3 3,3%	90 100%	91 97,9%	2 2,2%	93 100%	74 85,1%	12 13,8%	1 1,2%	87 100%

FONTE: Elaboración propia.

### 6.3. RELACIÓN ENTRE O NÚMERO DE ERROS E O SECTOR

Por último, intentamos constatar se existía algunha relación entre o número de erros atopados nos informes e o sector ao que pertence a empresa. Na táboa 6 apréciase que en proporción non existe un sector que inclúa un maior número de erros significativos que outro. No ano 2004 é o sector da construción o que en proporción emite un maior número de informes con erros significativos; no 2005 é o de transporte, almacenamento e hostalería; no 2006 son as industrias extractivas e manufactureiras; e no ano 2007 é o sector do comercio por xunto e polo miúdo. Na táboa 7 móstrase a relación entre o número de erros moi significativos atopados en cada un dos informes e o sector, onde cómpre destacar o reducido número de informes con este tipo de erros. Só o sector do comercio por xunto e polo miúdo presenta en todos os anos algún informe con erros moi significativos.

**Táboa 6.-** Relación entre o número de erros significativos por informe e o sector

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

NOTA: IEM: Industrias extractivas e manufactureiras; CONS: Construción; COM: Comercio por xunto e polo miúdo; TAH: Transporte, almacenamento e hostalería.

FONTE: Elaboración propia.

**Táboa 7.-** Relación entre o número de erros moi significativos por informe e o sector

Sector	2004			2005			2006			2007			
	0 erros	1 erro	Total	0 erros	1 erro	Total	0 erros	1 erro	Total	0 erros	1 erro	> 2 erros	Total
Industrias extractivas e manufactureiras	115 98,3%	2 1,7%	117 100%	117 100%	0 0%	117 100%	117 100%	0 0%	117 100%	112 95,7%	5 4,3%	0 0%	117 100%
Construción	43 100%	0 0%	43 100%	43 100%	0 0%	43 100%	43 100%	0 0%	43 100%	42 97,7%	1 2,3%	0 0%	43 100%
Comercio por xunto e polo miúdo	94 99%	1 1,1%	95 100%	93 97,9%	2 2,1%	95 100%	93 97,9%	2 2,1%	95 100%	89 93,7%	5 5,3%	1 1,1%	95 100%
Transporte, almacenamento e hostalería	20 100%	0 0%	20 100%	19 95%	1 5%	20 100%	20 100%	0 0%	20 100%	20 100%	0 0%	0 0%	20 100%
Resto	34 100%	0 0%	34 100%	34 100%	0 0%	34 100%	34 100%	0 0%	34 100%	33 97,1%	1 2,9%	0 0%	34 100%

FONTE: Elaboración propia.

## 7. CONCLUSIÓNS

Podemos concluír que en xeral predominan os informes sen erros, pero daqueles informes que os conteñen, e segundo a clasificación realizada, prevalecen os erros significativos sobre os moi significativos. Ademais, nos casos en que a opinión que contén o informe é favorable, os erros son menos frecuentes. Nestes informes favorables, para o caso dos erros significativos, a media de informes con erros nos catro anos é dun 13,5% do total, e para os moi significativos dun 0%. Estes resultados parecen lóxicos, xa que cando un informe contén unha opinión favorable o seu contido é máis conciso e a descrición da opinión máis xeneralizada, polo que resulta máis difícil cometer erros. Para o caso dos informes con opinión non favorable, a media de informes con erros significativos para os catro anos analizados é dun 48,3% do total, e para os moi significativos dun 5,9%.

Así mesmo, constatamos que os erros máis significativos se atopan no parágrafo de comparabilidade (un 30% dos analizados), nos de salvidades (un 17%) e no

de opinión (un 19%). Podemos destacar como erros máis relevantes a inclusión de dúas opinións, a falta do parágrafo de opinión, ou a confusión entre os distintos tipos de salvidades.

Por último, os auditores que exercen a título individual son os que en proporción emiten un maior número de informes con erros significativos (un 42,1% dos informes que emiten nestes catro anos) ou moi significativos (un 2,1%). Pensamos que isto pode ser debido á falta de formación ou a que, ás veces, aceptan un volume de encargos por riba das súas posibilidades, o que, na nosa opinión, non beneficia á profesión. Se observamos a evolución do número de erros cometidos para cada un dos tipos de auditor entre o primeiro e o último ano, podemos dicir que son os auditores individuais os únicos que reducen o número de erros.

Non existe un sector que en proporción inclúa un maior número de erros significativos que outro. En relación cos erros moi significativos, só o sector do comercio por xunto e polo miúdo presenta en todos os anos algún informe con erros moi significativos.

Consideramos que os auditores deben ser máis coidadosos á hora de redactar os informes, pois son un documento público depositado nos rexistros mercantís e, polo tanto, a disposición dos diversos usuarios –accionistas, potenciais investidores, entidades financeiras, xuíces ou avogados–, que contén información relevante para a toma de decisións. Ademais, polas evidencias que obtivemos doutros traballos analizados, as incorreccións cometidas nos informes seguen sendo como mínimo as mesmas que se cometían hai máis de dez anos.

O ICAC debe ser consciente da importancia de realizar controis máis exhaustivos co obxectivo de que a profesión de auditor non se vexa desprestixiada, tanto en relación cos escándalos financeiros derivados da falta de independencia e dos relacionados coa emisión de informes fraudulentos como polo que respecta á calidade no seu traballo e, en concreto, e polo que a nós concirne, á emisión dun informe adecuado ao establecido nas NTA. Cómpre sinalar, así mesmo, o importante papel que deben ter neste sentido o control técnico do ICAC e as corporacións, pois poden –e deben– solucionar este problema –xa que son conscientes da existencia de incorreccións nos informes de auditoría– a través dos controis técnicos e de calidade, así como da formación continua dos auditores. Coa reforma da Lei de auditoría de contas, a norma establece que o ICAC asumirá en exclusiva as competencias do control de calidade. A reforma prevé a posibilidade de que este organismo, e baixo a súa supervisión directa, poida acordar con terceiros, incluídas as corporacións, tarefas relacionadas co control de calidade e, polo tanto, aparentemente os mecanismos de control están en marcha.

## BIBLIOGRAFÍA

ALCARRIA, J. (1997): “Estudio sobre los informes de auditoría de empresa cotizadas”, *Partida Doble*, 83, pp. 72-83.

- ARENAS, P.; MORENO, A. (2008): *Introducción a la Auditoría financiera*. Madrid: McGraw-Hill.
- BUTLER, S.A.; WARD, B.; ZIMBELMAN, M.F. (2010): "An Exploration of Differences in Auditors' and Users' Perceptions of Key Terms Used to Define Auditors' Responsibilities", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 1 (6), pp. 80-107.
- CABAL, E. (2001): "Informes de auditoría", *Partida Doble*, 119, pp. 20-33.
- CABAL, E.; ROBLES, C. (1998): "Análisis de los informes de auditoría de las empresas admitidas a cotización en la Bolsa de Madrid en 1995", *Revista Técnica del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España*, 12, pp. 22-33.
- CAÑIBANO, L. (1996): *Curso de auditoría contable*. Madrid: Pirámide.
- CASO, C.; GARCÍA, J; LÓPEZ, A.; MARTÍNEZ, A. (2003): "Estudio de la incidencia de ciertos factores en el informe de auditoría", *Revista de Contabilidad*, 6 (11), pp. 57-86.
- ESPAÑA (1988): Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 169, de 15/07/88.
- ESPAÑA (1988): Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. *Boletín Oficial del Estado*, nº 181, de 29/07/88.
- ESPAÑA (2010): Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. *Boletín Oficial del Estado*, nº 159, de 01/07/10.
- ESPAÑA. ICAC (1991): Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 4.
- ESPAÑA. ICAC (1993): Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 13.
- ESPAÑA. ICAC (1999): Resolución de 14 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de «importancia relativa». *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 38.
- ESPAÑA. ICAC (2003): Resolución de 25 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación «entre auditores». *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 53.
- ESPAÑA. ICAC (2003): Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «hechos posteriores». *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 53.
- ESPAÑA. ICAC (2010): Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 83, anexo.
- ESPAÑA. ICAC (2010): Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre In-

- formación Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, nº 83.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA (2003): Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 50, de 27/02/03.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1990): Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrollo la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 308, de 25/12/90.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1991): Real Decreto 1815/91, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de cuentas anuales consolidadas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 310, de 27/12/91.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2005): Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. *Boletín Oficial del Estado*, nº 246, de 14/10/05.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2007): Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *Boletín Oficial del Estado*, nº 278, de 20/11/07.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE JUSTICIA (1989): Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 310, de 27/12/89.
- GARCÍA, J.; MARTÍNEZ, A.; RUBÍN, I. (1996): “Los informes de auditoría en las entidades de depósito”, *Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, 9, pp. 42-51.
- GUTIÉRREZ, G. (2009): *Informe de auditoría de las cuentas anuales. Problemática en su preparación según las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes*. Madrid: Registro de Economistas Auditores.
- HERNÁNDEZ, J.; VIDAL, J.A. (1998): “Análisis de los informes de auditoría de las empresas de la Región de Murcia”, *Gestión: Revista de Economía*, 7, pp. 4-10.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1996): *Cursos de la Escuela de Auditoría del IACJCE*, t. I, II, III y V. Madrid: IACJCE.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2009): *International Standard of Auditing (ISA) 700: Forming an Opinion and Reporting of Financial Statements*. New York, NY: IFAC.
- LÓPEZ CORRALES, F.J. (1997): *Los informes de auditoría de cuentas anuales. Un estudio empírico sobre Galicia*. (Tese de doutoramento). Vigo: Universidade de Vigo.
- LÓPEZ CORRALES, F.J. (1998): “Cumplimiento de las normas técnicas en la emisión de los informes”, *Partida Doble*, 94, pp. 68-75.
- LÓPEZ, A.; MARTÍNEZ, A.; GARCÍA, J. (1997): “Análisis de los informes de auditoría de las empresas asturianas”, *Ensayos sobre auditoría. En homenaje a Manuel Mier Menes*, pp. 271-290. Madrid: Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España.
- MAREQUE, M. (2010): *Las Normas Técnicas de Auditoría relacionadas con la emisión de los informes y su grado de cumplimiento por los auditores*. (Tese de doutoramento). Vigo: Universidade de Vigo.
- NAVARRO, A.J. (1995): “Análisis de los informes de auditoría de compañías cotizadas en la Bolsa de Madrid. Ejercicio 1993”, *Partida Doble*, 59, pp. 63-73.