

CARLOS PUIG DE TRAVY, PRESIDENTE DEL REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES, DEL CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS

## Estructura de los informes de auditoría y consejos para interpretarlos (y II)

En la actualidad, los informes de auditoría se han convertido en tema de conversación y en titulares en los medios de comunicación. Sin embargo, en algunos casos nos encontramos con titulares que sacan fuera del contexto el informe y que inducen a la interpretación inadecuada de su opinión profesional. Aquí van algunos consejos para su interpretación.

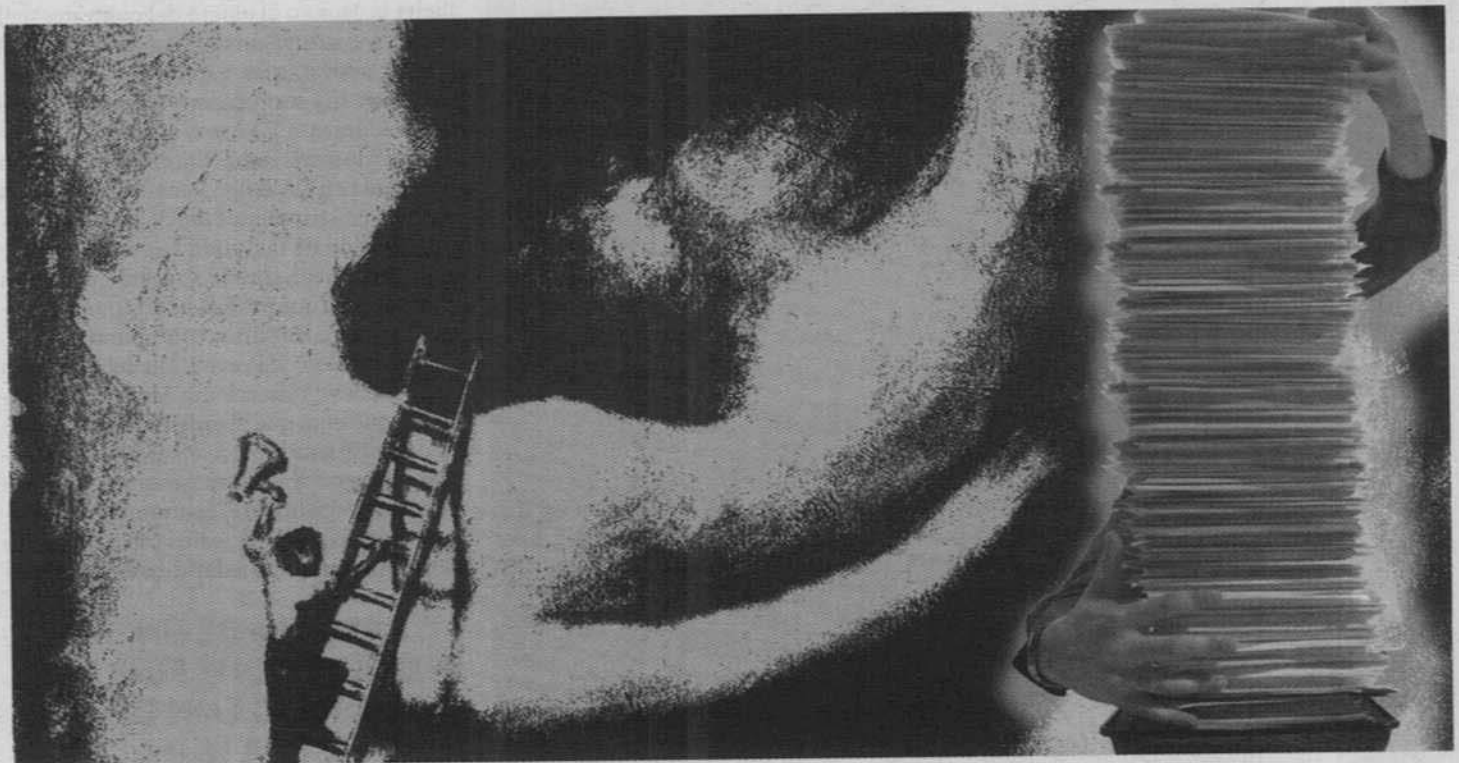
**H**oy en día es usual que se hable, tanto en los medios de comunicación como en conversaciones cotidianas, de auditorías, de informes de auditoría, de salvedades o excepciones, de lo que dicen los auditores sobre una determinada empresa, etc. En algunos casos nos encontramos con titulares que se sacan fuera del contexto del informe del auditor y que inducen a la interpretación inadecuada de su opinión profesional.

El informe de auditoría es un documento que recoge la opinión profesional del auditor en relación a las cuentas anuales objeto de examen y acostumbra a tener una extensión reducida, es decir en algunos casos puede constar únicamente tres o cuatro párrafos. Al informe de auditoría se anexan las cuentas anuales de la entidad auditada y, en su caso, el informe de gestión, siendo estos dos últimos documentos responsabilidad de los administradores, es decir que aunque se anejen al informe de auditoría no forman parte de él. En ocasiones se atribuyen como opiniones del auditor informaciones que figuran en las cuentas anuales, que como hemos dicho son únicamente manifestaciones de los administradores. Así, como primera conclusión diremos que las manifestaciones del auditor sólo son las que figuran en su informe que antecede a las cuentas anuales y que es rubricado por él.

Siguiendo con la explicación de lo que significa un informe de auditoría en primer lugar y muy importante diremos que los informes de auditoría pueden ser de opinión favorable, con salvedades, con opinión desfavorable y por último con opinión denegada. Es decir nos encontramos con cuatro posibilidades de informes. La opinión favorable sólo puede darse cuando el auditor, en función del trabajo efectuado, concluye que las cuentas anuales expresan la imagen fiel.

La opinión con salvedades implica que el auditor ha detectado una o varias circunstancias significativas que pueden afectar, o bien a las cuentas anuales objeto de auditoría (errores, incumplimientos de principios contables o incertidumbres no susceptibles de estimación), o bien al alcance de su trabajo (existencia de una limitación o imposibilidad a realizar alguna parte de su trabajo).

Cuando los errores o incumplimientos de principios son de gran magnitud (muy significativos y que impactan a gran parte de los capítulos de las cuentas anuales) que hacen que las cuentas anuales no presenten la imagen fiel, el auditor deberá emitir una opinión desfavorable. Por otro lado si las limitaciones al alcance de su trabajo o las incertidumbres son de tal magnitud (muy significativas y que impactan fuertemente a su trabajo o a un elevado número de capítulos de las cuentas anuales) que el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión, deberá entonces expresar una opinión dene-



MAC

### LAS MANIFESTACIONES DEL AUDITOR SÓLO SON LAS QUE FIGURAN EN SU INFORME

### LOS PÁRRAFOS DE SALVEDAD HACEN REFERENCIA A ERRORES DE PRINCIPIOS

gada. Todas estas circunstancias serán objeto de una descripción clara y detallada en el informe de auditoría, en lo que se denomina un párrafo intermedio.

En segundo lugar hemos de indicar que los informes de auditoría son documentos en los que se informa por excepción, es decir que únicamente se informará si existen hechos o circunstancias significativas que afecten a las cuentas anuales objeto de auditoría o al alcance del trabajo del auditor. Este es el motivo por el cual, en un lenguaje más informal, a las opiniones favorables se las llama en ocasiones "opiniones limpias" ya que no incluyen ningún hecho o circunstancia que afecte (que cuestione) las cuentas anuales.

En base a lo anterior, para interpretar adecuadamente el informe de auditoría hemos de fijarnos primeramente en el párrafo de opinión (acostumbra a ser el penúltimo párrafo del informe). En el párrafo de opinión podremos ver si nos encontramos en un caso de opinión favorable, se indicará que las cuentas anuales expresan la imagen fiel, o es-

tamos en un caso de opinión con salvedades, veremos que se indica "En nuestra opinión excepto por...", o en un caso de opinión desfavorable, el auditor indicará que las cuentas anuales no expresan la imagen fiel, o por último, si nos encontramos en un caso de opinión denegada, que el auditor indicará que no puede expresar opinión sobre las cuentas anuales de la entidad.

Para estos tres últimos casos habremos de acudir a los párrafos intermedios donde se explicará de forma clara las circunstancias que ha motivado al auditor a formarse una opinión distinta a la favorable. Estos párrafos intermedios constituyen la información adicional que el auditor considera que debe tener el usuario de las cuentas anuales para interpretarlas adecuadamente.

Como hemos dicho para todos aquellos casos en los que el auditor emite una opinión distinta de favorable siempre debe haber un párrafo intermedio explicativo de las razones que le han llevado a ello. Estos párrafos intermedios suelen situarse en el párrafo número tres o siguientes (en el caso de que haya más de una salvedad) y en todo caso antes del párrafo de opinión. Si detectamos párrafos que antes del párrafo de opinión y después de los dos primeros párrafos del informe que son estándares, lo normal es que sean párrafos de salvedades o excepciones. Sólo existe un caso en el que pueden introducirse párrafos intermedios y que no constituyen salvedades y que se llaman párrafos de énfasis.

Estos párrafos son utilizados por los auditores sólo en circunstancias excepcionales y cuando se crea que se debe poner énfasis sobre algún asunto relacionado con las cuentas

anuales, a pesar de que figure en ellas, pero sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su opinión. Los párrafos de énfasis acostumbra a introducirse para hacer mención que la entidad ha realizado transacciones importantes con entidades o personas vinculadas, o para indicar que han sucedido acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio que son importantes y se quieren resaltar o por ejemplo cuando, en circunstancias excepcionales, no se han podido aplicar principios contables obligatorios ya que impedirían que las cuentas anuales presentaran la imagen fiel.

Para saber si un párrafo intermedio constituye o no salvedad (es decir si es un párrafo de énfasis o no), la forma más fácil y clara es ver si en el párrafo de opinión se hace referencia a él o no, si no se hace referencia nos encontramos ante un párrafo de énfasis y si se hace referencia estamos ante un párrafo de salvedad.

Los párrafos de salvedad, que como ya hemos indicado hacen referencia a errores o incumplimientos de principios, a incertidumbres o limitaciones al alcance del trabajo del auditor han de estar redactados de forma clara e indicar el efecto que la circunstancia descrita tiene sobre las cuentas anuales si ésta es cuantificable o la naturaleza de la salvedad si su efecto no fuese susceptible de ser estimado razonablemente.

Por último cabe indicar que los informes de auditoría se presentan en modelos normalizados y por ello muchos párrafos son estándares (pej. los dos primeros, el de opinión y el relativo al informe de gestión) y que nunca deben mostrarse por parcialmente o en extracto y ni separados de las cuentas anuales a que hacen referencia.