

EL INFORME CORTO DEL AUDITOR EXTERNO

por

MIGUEL APARICIO ANERI

Espacontrol - Auditores

SUMARIO:

1. Introducción.—2. El informe del auditor.—3. Normas de redacción del informe corto:
3.1. Se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. 3.2. Los principios se han aplicado de forma consistente con el ejercicio anterior. 3.3. Los estados examinados presentan razonablemente. 3.4. Dirección del informe. 3.5. Identificación de los estados financieros examinados. 3.6. Alcance del examen. 3.7. Lugar y fecha de emisión del informe. 3.8. Firma del profesional que lo emite.—4. Tipos de opiniones: 4.1. Opinión favorable - limpia. 4.2. Opinión favorable con excepciones. 4.3. Abstención de opinión y opinión adversa. 4.4. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

Este artículo tiene por objeto exponer los criterios y distintas formas que pueden presentarse cuando el auditor externo tiene que decidir emitir su opinión profesional en la forma de informe corto. En este sentido, el auditor debe cuidar la redacción y contenido de cada informe que emite, expresando asimismo, en su opinión profesional, el grado de responsabilidad que adquiere sobre los estados financieros examinados. Por esta razón y por otras, tales como facilitar la interpretación y comprensión del informe, unificar criterios entre los propios profesionales, etcétera, es por lo que los institutos profesionales se pronuncian sobre las normas básicas y contenido de los informes que deben emitir los miembros de dichos institutos. Naturalmente, las normas emitidas por cada instituto profesional son diferentes y están pensadas para ser aplicadas a las circunstancias de cada país concreto, aunque en los objetivos finales todos los diferentes institutos profesionales coincidan. Hemos redactado este artículo basándonos en las normas emitidas por el American Institute of Certified Public Accountants, y, en consecuencia, están pensadas para ser aplicadas por los profesionales de este país por adaptarse de mejor forma a las circunstancias concretas para donde han sido emitidas. No obstante, en todo aquello que pudiese ser general podrían ser aplicadas en cualquier otro lugar, ya que lo que contienen son elementos lógicos de aplicación general.

2. EL INFORME DEL AUDITOR

El objetivo final de un examen de auditoría es la emisión del informe del auditor. El auditor, al examinar los estados contables, expresa su opinión sobre los mismos, la cual está basada en el trabajo que ha realizado.

Hemos de hacer hincapié en que el auditor al final de su trabajo emite su *opinión*

profesional. No tiene como finalidad la presentación de un *certificado*, ya que certificar significa expresar un grado de exactitud, y este grado no existe en ningún estado económico-financiero. Todos sabemos que para la preparación de los estados financieros se aplican principios contables, estimaciones de cálculo, interpretaciones económicas de hechos ocurridos, etc. Todos estos elementos tienen un grado de subjetividad y, en consecuencia, los estados financieros reflejarán la situación objetivo-financiera de una sociedad, dependiendo fundamentalmente de la subjetividad, responsabilidad y capacitación profesional de las personas responsables en su preparación.

Es fundamentalmente por estas razones por las que los empresarios, además de su intuición, su iniciativa, su imaginación, el entorno político, etc., son conscientes de la necesidad de tener una información objetiva y técnicamente bien tratada para basar la toma de sus decisiones sobre planes de inversión o desinversión, conocer periódicamente los resultados de la explotación de un negocio o bien, con fines de mostrar una información a terceros, Gobierno, Bancos, accionistas, etc., les sea imprescindible la necesidad de utilizar estados económico-financieros auditados. Los profesionales de la auditoría, como técnicos experimentados y externos, expresarán su opinión profesional mediante su informe, el cual servirá a cualquier persona física o jurídica relacionada con la sociedad, al objeto de tener una garantía sobre la información recibida.

Hemos expuesto brevemente la necesidad del informe del auditor en el marco económico. Nos interesa asimismo conocer las formas más usuales de redacción y emisión de informes, ya que si no existiesen ocasionarían confusión y malas interpretaciones en su uso.

Las formas de redacción son muy personales, y cada profesional independiente podría emitir su opinión sobre cualquier estado económico-financiero de la mejor forma que lo estimara oportuno. En tal sentido, esto

podría ocasionar problemas de entendimiento entre el auditor, como emisor del informe, y sus usuarios. Es ésta una de las razones principales por las que los institutos profesionales han emitido y aceptado unas normas comunes para la redacción y emisión de informes. Tales normas no implican quitar iniciativa en la expresión y redacción propia de cada auditor, pero sí ayudan a facilitar su interpretación.

Podríamos clasificar o tipificar los informes que normalmente emite un auditor en los siguientes tipos:

- El informe corto o standard.
- El informe sobre controles internos y procedimientos administrativos.
- El informe largo.
- Informes especiales.

En este artículo vamos a tratar exclusivamente las normas más generalizadas en relación con el informe corto.

3. NORMAS DE REDACCIÓN DEL INFORME CORTO

El informe corto consiste en una forma breve de informar y emitir la opinión profesional sobre unos estados contables. Este tipo de informe suele emitirse para aquellas sociedades que normalmente han sido auditadas durante varios períodos y en las que su organización y controles internos establecidos permiten resumir al mínimo entendible los hechos que el auditor quiere expresar. El auditor estos hechos los expresa a través del documento básico del informe del auditor, que le conocemos con el nombre de OPINIÓN o DICTAMEN. En consecuencia, el informe corto es:

El documento por el cual un profesional independiente expresa su opinión so-

bre los estados financieros, basándose en la auditoría que ha realizado de ellos.

Las normas a considerar en relación con su redacción las resumimos:

1. El informe debe indicar si los estados financieros examinados se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Si estos principios se han aplicado de forma consistente con el ejercicio anterior.
3. El auditor expresará su opinión, es decir, si los estados examinados presentan razonablemente la situación económico-financiera de acuerdo con algún baremo (los principios contables de aceptación general).
4. El informe debe estar dirigido o alguen.
5. Debe identificar claramente los estados financieros examinados.
6. Debe indicar el alcance del examen.
7. Debe indicar el lugar y la fecha de su emisión.
8. Debe estar firmado por el profesional que lo emite.

A continuación comentamos brevemente las normas generales que hemos expuesto resumidamente.

3.1. *Se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados*

Ya hemos comentado la subjetividad que existe en la preparación de unos estados financieros. Este grado de subjetividad, lógicamente, debe ser controlado hasta tal punto que exista la máxima objetividad en la información. Es ésta una de las principales razones que han llevado a los profesionales de determinados países a recopilar y emitir los principios contables que generalmente van

a aceptar para el tratamiento de la información. Una vez definidos estos principios, el problema se centraría en su interpretación para su aplicación, pero lógicamente la profesión no sólo ha emitido en líneas generales estos principios contables de aceptación general, sino que además ha desarrollado, y continuamente desarrolla, las interpretaciones para su aplicación. De esta forma se eliminan opiniones personales y se adaptan a los mejores criterios de medición de la realidad económica, ya que los criterios a seguir han sido discutidos convenientemente y aprobados por la mayor parte de los profesionales expertos en estas materias. Es decir, estos principios tienen un apoyo autorizado sustancial, según los definió la Junta de Gobierno del Instituto Americano de Contadores Públicos.

En todo informe que emita, el auditor ha de indicar si los principios que ha usado en su examen son de aceptación general o si no lo son. Dado que estos principios de aceptación general pueden cambiar ligeramente entre un país y otro, en el informe del auditor debería especificarse «de aceptación general en el país concreto».

En nuestra opinión, las firmas españolas de auditores deberían usar la frase de principios de contabilidad generalmente aceptados, y no especificar en «España», ya que hasta el momento no existe una recopilación de los principios aceptados en España que haya sido aceptada generalmente por los profesionales. Es por esto que, lógicamente, debemos atenernos a los principios de aceptación general, es decir, a los que tienen un apoyo sustancial internacional.

También podría indicarse la frase de «principios de contabilidad generalmente aceptados, según se resumen en la nota 1 a los estados financieros adjuntos», y en tal caso en la nota 1 de los estados financieros, hacer una descripción de los principios utilizados por la compañía.

Aunque en nuestro país los principios de contabilidad, hasta la fecha, no han sido re-

copilados, sí es cierto que éstos existen, e indirectamente están admitidos a través de las normas emitidas en el Plan General de Contabilidad para la Empresa Española, Ley de Sociedades Anónimas, Código de Comercio y otras publicaciones profesionales de colegios e institutos profesionales españoles.

El auditor no debe expresar una opinión en la que se indique que los estados financieros examinados se presentan de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general, si en los estados financieros existen desviaciones importantes con dichos principios. Importantes hemos dicho, ya que el auditor debe evaluar el factor de materialidad o importancia relativa en los estados financieros objeto de examen.

En consecuencia, es muy importante para el auditor y para el lector de los estados financieros y, en general, para el profesional conocer dichos principios de aceptación general; de no ser así, el tipo de informe corto o estándar probablemente no fuese bien entendido y podría prestarse a errores en su interpretación.

3.2. *Los principios se han aplicado de forma consistente con el ejercicio anterior*

Es fundamental que el auditor indique en su opinión si los baremos utilizados en la preparación de los estados financieros son los mismos que se utilizaron en el período o períodos anteriores, con objeto de que el lector de los informes pueda evaluar de forma objetiva el incremento o decremento patrimonial que la sociedad ha experimentado, y asimismo poder conocer si los resultados obtenidos en el ejercicio objeto de examen están determinados con las mismas bases de cálculo.

Resulta obvio pensar que un simple cambio en la aplicación de los principios produce contablemente un resultado distinto. No obstante, hemos de considerar que los principios contables de aceptación general están

cambiando por la necesidad de su adaptación a los momentos actuales, y a veces es necesario su cambio con objeto de que los estados financieros puedan reflejar de forma más correcta la situación económico-financiera de la sociedad. En tal sentido, el auditor debe admitir cualquier cambio en la aplicación de los principios de contabilidad, pero este cambio debe indicarlo en su opinión, así como el efecto del cambio y si, en su opinión, el cambio producido es o no es aceptado.

A veces la opinión del auditor cubre más de un solo ejercicio, por ejemplo, cuando se emiten informes con cifras comparativas. En tales casos se debe informar sobre la uniformidad entre tales ejercicios y sobre la uniformidad de dichos ejercicios con el período anterior.

Es obvio que si la sociedad objeto de examen se encuentra en su primer año de existencia, no procede utilizar la frase de principios generalmente aceptados, aplicados de forma consistente con el período anterior.

3.3. *Los estados examinados presentan razonablemente*

Diríamos que estas breves palabras son las que interesan fundamentalmente al lector o usuario de la opinión corta del auditor. Si debemos tomar una decisión basada en una situación económica que nos presentan, lo primero que nos preguntaríamos sería si dicha información económica es fiable, es razonable; en definitiva, si nos merece confianza como para tomarla de base para nuestra decisión. Lógicamente se desprende que estas breves palabras son por las que el auditor nos quita nuestras dudas.

No obstante, es muy importante que tanto el lector del informe como el auditor sepan que se quiere expresar con la frase razonable.

La expresión de que los estados financieros examinados se presentan razonablemente debe interpretarse como que se presentan con

equidad, con honradez, objetividad, y que tienen un tratamiento técnico adecuado. Razonablemente nunca debe interpretarse como aproximadamente.

3.4. *Dirección del informe*

El informe de los auditores normalmente se dirige a:

1. La compañía cuyos estados financieros se examinan; o bien,

2. Al Consejo de Administración o Junta General de Accionistas.

No obstante, en determinados tipos de informes, fundamentalmente en las adquisiciones de sociedades, nuestros clientes nos encargan el trabajo de una sociedad que no es nuestro cliente habitual. En tales casos, normalmente, nuestro informe se dirige al cliente y no a los directores o accionistas de la compañía cuyos estados financieros se examinan, aunque no existiría inconveniente alguno de hacerlo de esta otra forma.

Con independencia de a quién deba dirigirse el informe, lo importante es conocer que nuestra responsabilidad como auditores no queda limitada por el hecho de dirigir a una u otra persona nuestro informe. Siempre debemos pensar, con independencia de a quién se dirija el informe, que éste es un documento público y que puede ser usado por cualquier lector del mismo.

3.5. *Identificación de los estados financieros examinados*

En la opinión o dictamen del auditor, éste debe identificar muy claramente los estados que han sido examinados, es decir, indicar si sólo se ha examinado el Balance de Situación, o bien el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias, o bien Balance, Cuenta de Pér-

didas y Ganancias y el Estado de Cambios en la Situación Financiera. Asimismo, indicar que los estados examinados corresponden a la compañía que sea objeto de examen, especificando con toda claridad y sin abreviaturas el nombre de la sociedad y, asimismo, la fecha a que estos documentos se refieren.

Asimismo, la redacción que se use en el párrafo del alcance de la opinión para identificar los estados financieros examinados debe ser uniforme con los títulos de los estados.

3.6. Alcance del examen

Se ha de expresar en la opinión o dictamen del auditor la extensión que se le ha dado al examen realizado. Es decir, si se ha practicado un examen completo sin restricción alguna o si, por el contrario, durante la realización del trabajo el auditor no ha podido aplicar todas las normas y procedimientos de auditoría necesarios según las circunstancias como para poder haberse formado su opinión profesional y emitir ésta de forma objetiva y razonable. En el caso de que durante la realización del examen se haya tenido alguna limitación y, como consecuencia de esta limitación, no se pueda formar su opinión profesional, estos hechos hay que indicarlos en el informe de forma clara y concisa, al objeto de que el lector evalúe el contenido y alcance del mismo.

En resumen, las limitaciones al alcance del trabajo son excepciones a la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

No obstante, hemos de indicar que estas limitaciones han de ser impuestas por el cliente, ya que de no ser así, no justifican el omitir los procedimientos normales de auditoría.

Podríamos tener otro tipo de limitaciones en el examen que nos impidieran el llegar a formarnos nuestra opinión profesional, sin

que fuesen las imposiciones previas impuestas por el cliente, en relación con el alcance del trabajo, es decir, serían aquellas que se originan por dificultad en los registros contables, por deficiencias en los controles internos establecidos en la sociedad y que nos impiden satisfacerlos de la razonabilidad y veracidad de los hechos económicos registrados en los libros, o bien porque determinados hechos económicos de naturaleza incierta aún no estén totalmente resueltos a la fecha de emitir nuestro informe.

En cualquier caso, es obligación del auditor el procurar eliminar cualquier limitación, a no ser que ésta venga impuesta por el cliente en relación con el alcance del trabajo. De no ser así, se aplicarían todos los procedimientos de auditoría, así como otros medios o procedimientos alternativos que pudiesen ser necesarios según las circunstancias.

A título indicativo, las limitaciones típicas, o más comunes, en relación con el alcance del examen, son:

1. No realizar el trabajo necesario sobre determinadas áreas del Balance por instrucciones recibidas. Estas deben ser fijadas antes del comienzo del examen.
2. Cuando la aplicación de los procedimientos que consideramos necesarios no se han realizado por deficiencias en los Registros de contabilidad.
3. Cuando la aplicación de determinados procedimientos no se han realizado por haber sido contratados en fechas posteriores.

Otro tipo de limitaciones que de algún modo representan restricciones en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría son:

1. Presentación incorrecta de los estados financieros.
2. Notas insuficientes a los estados financieros.

3. Valoraciones de activos o pasivos incorrectas.

4. Pérdidas no recogidas en los libros.

5. Incertidumbres respecto al futuro.

3.7. Lugar y fecha de emisión del informe

El informe, normalmente, debe llevar la fecha de terminación del trabajo, la cual no ha de coincidir con la misma en que el informe se ha mecanografiado y emitido, definitivamente. El auditor es responsable por no informar de todos los hechos que, pudiendo afectar a la situación económico-financiera de la sociedad a la fecha del examen, hayan ocurrido con posterioridad y hasta que el informe está fechado. Normalmente, la fecha de la carta de representación que el auditor solicita a la gerencia, la del trabajo en que se realiza la búsqueda de pasivos y aquella en la que se analizan los acontecimientos posteriores al cierre han de ser las mismas que la del informe.

En el caso de que se estén examinando estados financieros consolidados que están basados en otros informes separados de las sociedades del grupo, normalmente se procura hacer coincidir todas las fechas, tanto de los informes de las sociedades del grupo, como del informe de la matriz. En caso de que esto no fuese posible, el informe consolidado de la matriz debe fecharse con la del primer informe emitido de una de las sociedades del grupo. En cualquier caso, la fecha del informe sobre los estados consolidados no debe ser posterior a la del último informe sobre cualquiera de las compañías del grupo.

A veces, por cualquier razón, pueden solicitarnos que el informe sea fechado con posterioridad a la terminación del trabajo. En tal caso la mejor solución sería el volver a efectuar el trabajo de búsqueda de pasivos y el trabajo relacionado a detectar hechos posteriores hasta esta nueva fecha.

3.8. Firma del profesional que lo emite

Por último, cualquier informe emitido deberá estar firmado por el profesional de máxima responsabilidad del equipo que ha realizado el trabajo. No sería buena política el emitir los informes con firmas impresas, ya que éstas podrían ser fácilmente reproducidas. La firma debe ser original, para que el lector tenga la confianza de que el informe corresponde al original emitido.

Hasta ahora hemos expuesto las normas generales que normalmente se siguen en la redacción del informe del auditor, y que indudablemente su seguimiento reporta las siguientes ventajas:

1. Mejorar el servicio que los auditores prestan a sus clientes.

2. Estas normas hacen más comprensivas, tanto para los profesionales como para los usuarios, el significado de la opinión del auditor, así como el grado de responsabilidad que el auditor acepta.

3. No restringen la libertad de criterio y de expresión del auditor.

Hemos expuesto las normas generales que normalmente se consideran en la redacción del informe del auditor. Conviene también exponer las diferentes partes de que consta dicho informe, y que son:

1. El párrafo de la introducción y alcance del examen realizado.

2. El cuerpo del informe.

3. El párrafo donde se pronuncia la opinión profesional.

El párrafo de la introducción del informe en la forma corta de redacción podría ser el siguiente:

«Hemos examinado el balance de situación de la compañía XXX al 31 de Diciembre de 19..., y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de cambios en la situación financiera por el año terminado en dicha fecha.

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se resumen en la nota 1, y por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias.»

El cuerpo del informe normalmente se reserva para expresar las excepciones y limitaciones en el alcance del examen que ha tenido el auditor. En esta parte del informe

se exponen los hechos, haciendo referencia a la nota o notas de los estados financieros donde los mismos se indican más ampliamente. Un ejemplo podría ser:

«Durante la realización de nuestro examen, y según se indica en la nota X, no hemos tenido documentación relativa a las ventas por dos meses del ejercicio.»

En general, se describirá cualquier asunto de importancia que afecte a la opinión del auditor, referente al alcance o bien a otros hechos con los que el auditor no está de acuerdo y, en consecuencia, influirán en su opinión profesional.

Por último, el párrafo donde el auditor expresará su opinión profesional. En el caso de una opinión totalmente favorable, este párrafo podría ser:

«En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía XXX al 31 de Diciembre de 19... y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año terminado en dicha fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del ejercicio anterior.»

4. TIPOS DE OPINIONES

Nos interesaría conocer las diferentes opiniones a que podría llegar un auditor, según las distintas circunstancias que se pueden presentar. Estudiando las diferentes alternativas, lógicamente los distintos tipos o formas de opinar serían:

1. Opinar favorablemente, es decir, sin restricción alguna de ningún tipo.

2. Opinar favorablemente, con determinadas excepciones. Es decir, este tipo sería una opinión favorable, pero no totalmente, ya que existen algunas salvedades por parte del auditor.

3. No poder emitir la opinión profesional, que debe entenderse como que la ha emitido en el sentido de que no puede expresarla.

Este tipo de opinión no debe interpretarse como que el auditor no ha realizado el trabajo suficiente, o que el trabajo realizado haya sido de mala calidad y que por estos motivos no puede opinar, sino que muy probablemente el trabajo por parte del auditor en estos casos habrá podido ser hasta con mayor amplitud. Normalmente, éste tipo de opinión se utiliza cuando por defectos en la organización, controles internos, o bien por imposiciones ajenas al auditor, no puede llegar a formarse una opinión profesional totalmente de los estados objeto de examen.

Naturalmente, este tipo de opinión por parte del lector del informe debe ser tomada con determinadas reservas, y el lector debe interpretar y evaluar la importancia relativa de esta opinión.

4. Por último, se puede presentar el caso de que el auditor tenga que decir que los estados financieros examinados no presentan la situación financiera de la compañía de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Este tipo de opinión se conoce con el nombre de opinión adversa.

Al Consejo de Administración
de la Compañía XXX

Hemos examinado el balance de situación de la Compañía XXX, al 31 de Diciembre de 19..., y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de cambios en la situación financiera por el año terminado en dicha fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se resumen en la nota 1, y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XXX al 31 de Diciembre de 19..., y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año terminado en dicha fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del ejercicio anterior.

En resumen, los diferentes tipos de opinión que el auditor puede emitir en la forma corta de informe son:

- Opinión favorable - limpia.
- Opinión favorable - con determinadas excepciones.
- Abstenerse de opinar - No expresa opinión.
- Opinión adversa - No está de acuerdo el auditor.

4.1. Opinión favorable - limpia

Es aquella en la que el auditor manifiesta sin restricciones la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas y expresa una opinión sin reservas respecto a los estados contables tomados en su conjunto.

El modelo de una opinión de este tipo sería el siguiente:

Nombre y firma del profesional
que emite la opinión

Fecha

4.2. Opinión favorable con excepciones

Es aquella en la que el auditor manifiesta que ha tenido alguna restricción en la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, expresa una opinión con determinadas reservas respecto a los estados contables tomados en su conjunto.

El auditor puede tener restricciones en la aplicación de las normas de auditoría por:

1. Porque haya tenido determinadas limitaciones en relación al alcance del trabajo que ha efectuado. Naturalmente, estas limitaciones han de venir impuestas por causas ajenas al auditor o bien porque se hayan especificado por el cliente antes de la realización del trabajo. Hemos de hacer notar que si la limitación no viene impuesta por el cliente, no justifica la omisión de procedimientos de auditoría por parte del auditor.

2. Porque existan deficiencias en la organización, controles internos, etc., en la compañía objeto de examen que nos impidan llegar a determinadas conclusiones. Es

decir, que sobre determinados aspectos no hayamos podido satisfacernos plenamente.

3. Porque no se puedan aplicar todos los procedimientos necesarios por haber sido contratados como auditores en fechas posteriores.

4. Porque el cliente no acepte determinados ajustes propuestos por el auditor, los cuales son en su opinión necesarios para que los estados contables presenten la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5. Porque durante el examen realizado se pongan de manifiesto determinados hechos que el auditor no puede cuantificar en el momento en que está realizando el examen. Es decir, que son hechos inciertos, cuyo efecto en los estados financieros no puede conocerlo porque dependerá del resultado final, el cual podría depender de la evolución futura. Es decir, éstos son hechos que normalmente existen, pero que no quedan totalmente resueltos en la fecha del examen.

A continuación se muestra un modelo de opinión con determinadas salvedades:

Al Consejo de Administración de la Compañía XXX

Hemos examinado el balance de situación de la Compañía XXX al 31 de Diciembre de 19..., y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de cambios en la situación financiera por el año terminado en dicha fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se resumen en la nota I y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias, excepto según se explica en el párrafo siguiente:

La Compañía sigue la política de valorar las existencias de producto terminado al coste de material y mano de obra directa únicamente, de haberse incluido los costes correspondientes a los gastos de fabricación, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el valor de las existencias sería superior en aproximadamente YYY pesetas al 31 de Diciembre de 19...

y el beneficio neto del ejercicio por el año terminado en dicha fecha habría aumentado en ZZZ pesetas.

En nuestra opinión, excepto por el efecto de excluir los gastos de fabricación en la valoración de las existencias, según se indica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XXX al 31 de Diciembre de 19... y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año terminado en dicha fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del ejercicio anterior.

Fecha

La opinión con salvedades o excepciones puede redactarse incluyendo las dos frases siguientes:

Excepto por ...
Sujeto a ...

Naturalmente, estas dos frases significan excepciones, pero se usan para diferenciar los dos tipos de excepciones que pueden presentarse.

Se utiliza el *excepto por ...* cuando la excepción es conocida, y se utiliza el *sujeto a ...* cuando los hechos que normalmente son excepciones no quedan resueltos a la fecha en que se termina el examen de auditoría. Como ejemplo para mayor comprensión podría ser cuando los estados financieros objeto de examen podrían verse afectados sustancialmente por resoluciones derivadas de determinados contratos que a la fecha del examen no se conoce su resultado final.

4.3. Abstención de opinión y opinión adversa

Por último, cualquier situación en la que el auditor estime que existen excepciones

Nombre y firma del profesional
que emite la opinión

para formular su opinión profesional. Estas excepciones podrían originar los otros dos tipos de opinión antes expuestos, es decir:

1. Abstenerse de opinar, o bien,
2. Emitir una opinión adversa.

4.4. Conclusión

Como resumen de lo expuesto, podríamos decir que si existen limitaciones de cualquier tipo, la causa principal de estas limitaciones será normalmente la falta de elementos de juicio por parte del auditor, y que esta falta de elementos de juicio dará origen a pronunciar una salvedad en su opinión. No obstante, dependiendo de la importancia relativa de esta salvedad en la opinión, podría originar la emisión de una opinión en el sentido de no poder opinar y, en consecuencia, el auditor no toma responsabilidad sobre los estados examinados, o bien la emisión de una opinión adversa, es decir, que el auditor expresa que los estados financieros exa-

minados no presentan la situación financiera correctamente, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Podríamos resumir que ante una excep-

ción, el auditor debe evaluar el tipo de informe que debe emitir, estudiando las diversas posibilidades que se presentan, y que exponemos a continuación:

SALVEDAD PUEDE SER

	<i>Conocida</i>	<i>Desconocida a la fecha del examen</i>
Poco importante	Se emitiría opinión favorable - limpia	
Importante	Se emitiría opinión favorable con determinadas excepciones	
Muy importante	Se opinaría adversamente	No se podría opinar

Hemos comentado al principio de este artículo que las sociedades de auditores emiten otro tipo de informes que no se presentan de forma corta o standard. En determinados casos, este tipo de informes suele ser más adecuado, ya que el informe debe responder al propósito de la auditoría. No es propósito tratar este tipo de informe en este artículo, pero no obstante se señala ya que, debido a la importancia de su utilización, suelen emitirse con mucha frecuencia.

Hasta ahora hemos expuesto la forma normal corta de presentar el informe del auditor. Se deduce de lo expuesto que el informe del auditor, presentado de esta forma, suele comprender una sola hoja, en la que se recoge resumidamente su opinión profesional sobre unos estados financieros que normalmente se adjuntan al informe del auditor.

La dirección de la empresa es la responsable en cuanto a la preparación y confección de los estados financieros que entrega al auditor para su examen.

Entendemos por estados financieros el conjunto de información económico-financiera formada por:

1. Balance de situación.
2. Estado de pérdidas y ganancias del período económico.
3. Estado de cambios en la situación financiera del período económico.
4. Notas necesarias y suficientes para poder interpretar el balance de situación.

El auditor externo tiene como responsabilidad el examinar los estados financieros antes expuestos y emitir su opinión profesional sobre los mismos. Por tanto, es responsabilidad de la dirección de la compañía la preparación de los estados financieros, hasta tal punto que si la dirección de la compañía no estima oportuno introducir ningún cambio propuesto por el auditor, los estados financieros quedan sin modificar. En tal caso, el auditor debe indicarlo en su opinión profesional, es decir, en su informe, ya que éste es el documento sobre el cual el auditor externo se hace responsable, y por el que expresa su opinión profesional, que en definitiva es el objetivo de un examen de auditoría.