

LA AUDITORÍA DE LAS EMPRESAS ASTURIANAS

Antonio López Díaz
Antonio Martínez Arias
Julita García Díez
Universidad de Oviedo

La auditoría de cuentas constituye una actividad fundamental, pues otorga la máxima transparencia, fiabilidad y seguridad a la información económico-contable facilitada por las empresas; su producto final, el informe de auditoría, refleja la opinión del auditor acerca de la razonabilidad de los estados financieros sometidos a su examen. Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, se ha considerado de sumo interés analizar la información de las empresas que depositaron en el Registro Mercantil de Asturias sus cuentas anuales e informe de auditoría correspondientes a los ejercicios 1994 y 1995. El estudio empírico realizado sobre este amplio colectivo proporciona evidencia referente a la calidad de la mencionada información de naturaleza contable a través de la opinión vertida por los auditores, poniendo de manifiesto, en su caso, la existencia de salvedades; igualmente, permite conocer otros aspectos relevantes, tales como las fechas de los informes, el tipo de auditores (personas físicas o sociedades) o la situación del mercado de auditoría, y todo ello referido no sólo a un ejercicio sino a dos consecutivos. Por otra parte, el trabajo en cuestión representa una aportación más en el contexto de los estudios que sobre el tema relativo a los informes de auditoría están apareciendo en España, camino ya recorrido anteriormente en otros países con una mayor tradición auditora.

Palabras clave: auditoría, informe de auditoría, empresas asturianas, tipos de salvedades, auditores y sociedades de auditoría.

1. INTRODUCCIÓN

El informe de auditoría, utilizando como símil el proceso productivo, es el producto terminado del trabajo de auditoría, del mismo modo que las cuentas anuales constituyen el resultado del proceso de elaboración de la información contable; ambos, informe de auditoría y cuentas anuales, tienen como destinatarios los mismos usuarios, que son todas aquellas personas que, por un motivo u otro, están interesadas en la actividad económica de la entidad audi-

tada. Por todo ello, la empresa tiene el deber y la responsabilidad de rendir cuentas para informar (proceso contable), así como de proporcionar seguridad en las relaciones sociales que se dan entre la empresa y los distintos agentes vinculados a ella (proceso de auditoría), formando parte ambas responsabilidades de la dimensión social de la contabilidad y de la auditoría.

En este contexto, el informe de auditoría contiene la opinión del profesional cuya actividad consiste en revisar la información contable de la empresa. De este modo, el auditor, al dar su opinión en el informe, está evaluando el grado de cumplimiento de la entidad auditada con sus obligaciones de elaborar la información contable que le corresponde por su responsabilidad de rendir cuentas. Este razonamiento conduce a un corolario muy simple: el informe de auditoría es un medio de control de todo el sistema contable y sirve a los usuarios de la información, proporcionándoles seguridad en las relaciones sociales que tienen lugar en el seno de la empresa (directivos, trabajadores, sindicatos,...) y en las que se derivan de la vinculación de la entidad con terceros ajenos (accionistas, acreedores, clientes, proveedores, inversores potenciales,...).

Dada la trascendencia del informe de auditoría, es lógico que el legislador se haya preocupado de regular no únicamente la auditoría, como proceso de revisión de cuentas, sino también este documento que se convierte en un bien público, de interés tanto para los agentes relacionados con la empresa como para la sociedad en general. Además, el dictamen del auditor supone, en la mayoría de los casos, el único vínculo de comunicación entre los destinatarios de la información contable y el proceso de auditoría.

Teniendo en cuenta las consideraciones previamente expuestas, es decir, la utilidad de la información financiera empresarial para la toma de decisiones por parte de sus usuarios, en este trabajo se pretende comprobar la fiabilidad de dicha información concretada en la opinión que, sobre las cuentas anuales que hacen públicas las empresas asturianas, tienen sus auditores a lo largo de dos ejercicios consecutivos; ello permitirá conocer el tipo de opinión que están otorgándoles, así como las salvedades que, en su caso, hayan recibido, incluyendo también aquellos supuestos en que éstas justifiquen un juicio profesional desfavorable o la abstención de opinar.

Asimismo, conscientes de que no sólo es importante la cantidad de información, sino también su oportunidad, puesto que la información fuera de tiempo pierde su valor, se estudia la fecha en que se emiten los informes, pues es indicativa de cuándo se produce el depósito de cuentas en el Registro y, por tanto, éstas adquieren el carácter de públicas. Igualmente, se considera interesante analizar cómo se distribuye el mercado de auditoría en el Principado de Asturias y qué perspectivas se presentan tanto para los auditores personas físicas como para las sociedades.

Como punto final del trabajo se exponen las conclusiones a que se ha llegado en relación con las distintas cuestiones analizadas.

2. ESTUDIO EMPÍRICO

Justificada la trascendencia que tiene para terceros relacionados directa o indirectamente con una unidad económica disponer de información conta-

ble transparente, fiable y comparable, garantizada por un informe de auditoría independiente, se presenta a continuación el estudio realizado tomando como ámbito espacial el Principado de Asturias.

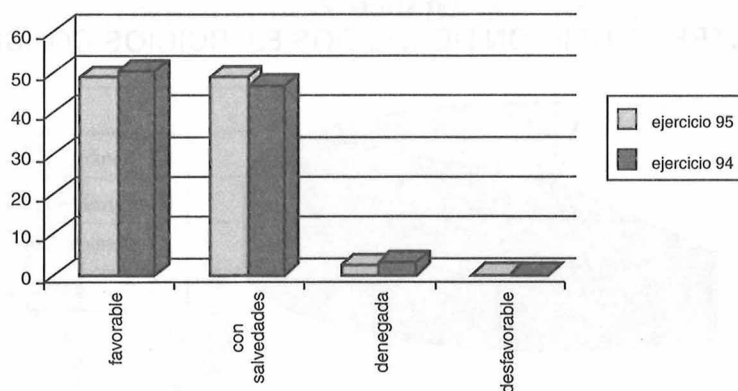
Para efectuar dicho trabajo de carácter empírico sirvieron como referencia las empresas que depositaron en el Registro Mercantil de Asturias sus cuentas anuales junto con su informe de auditoría, correspondientes a los ejercicios 1994 y 1995, pues a la fecha de recogida de datos no se disponía de las cuentas del año 1996.

La selección se centró en aquellas empresas que elaboraron sus cuentas anuales los dos períodos analizados utilizando el modelo normal, que son las que en principio tienen la obligación de auditarse. Asimismo, de este bloque se eliminaron aquéllas que solamente sometieron a auditoría las cuentas de uno de los dos ejercicios considerados, sea por las razones que fuere, sirvan a título indicativo, porque en el otro no tenían la obligación de hacerlo, porque aún teniéndola la incumplieron, por tratarse de su primer ejercicio social o porque cesaron en sus actividades en el ejercicio 1995. También se dejaron al margen dos que presentaban un informe de auditoría consistente en adjuntar notas al mismo en las que aparecían las salvedades, no siguiendo por tanto el modelo propuesto en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), de obligado cumplimiento. Hechas estas eliminaciones, es preciso indicar que el número de empresas con que se ha trabajado asciende a 317.

2.1. Tipos de opinión

Entrando ya en el análisis del informe de auditoría de las empresas que componen la muestra, se plasma en el gráfico 1 el dictamen emitido por los auditores en relación con las cuentas anuales de los ejercicios estudiados.

Gráfico 1
TIPOS DE OPINIÓN RECOGIDA EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA



Se aprecia fácilmente observando el gráfico anterior que, como cabría esperar, la mayor parte de los informes contienen una opinión favorable o con salvedades, y sumados abarcan la práctica totalidad de la muestra, siendo muy similares los porcentajes en ambos casos y para los dos ejercicios considerados.

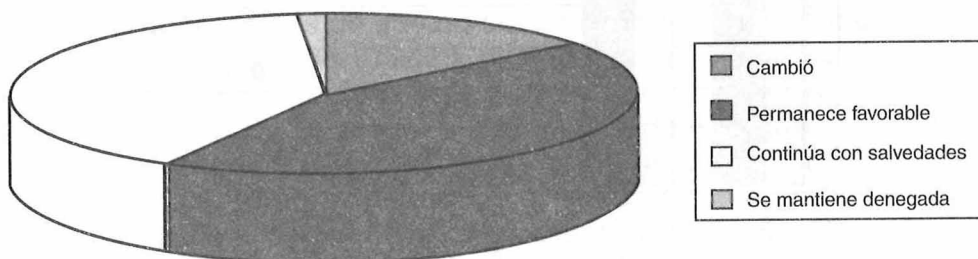
Por su parte, en el ejercicio 1995 ninguna empresa recibió una opinión desfavorable de sus auditores y en 1994 sólo una empresa, lo cual es cuando menos esperanzador, pues una opinión desfavorable descalifica las cuentas anuales elaboradas por la empresa auditada al no ser reflejo de su imagen fiel empresarial y no beneficia en absoluto ni a quien la recibe, ni tampoco a quienes necesitan su información económico-financiera para tomar decisiones o formarse juicios. No obstante, es preciso matizar la evidencia anterior indicando que hubo dos empresas que tuvieron dictamen desfavorable en el año 1994 que no se han incluido en la muestra, pues no se disponía del informe correspondiente a 1995 al haber depositado cuentas abreviadas en este ejercicio.

Asimismo, el volumen de empresas con opinión denegada es muy pequeño en los dos ejercicios estudiados. Un informe de este tipo tampoco es nada recomendable para la empresa auditada, al no poder el auditor pronunciarse respecto a la fiabilidad de la información que elabora y comunica, ni para los usuarios de la misma, que no podrán confiar en la información que reciben. También en este caso es necesario indicar que dos empresas con esta opinión en el ejercicio 1994 no se han considerado, dado que una presentó balance abreviado en 1995 y la otra se disolvió.

Cabría pensar que al no ser deseables las dos situaciones comentadas, tanto opinión desfavorable como denegada, empresas que pudieran recibir un dictamen de este tipo optasen por no depositar su informe de auditoría en el Registro o por ni siquiera someter sus cuentas anuales a auditoría independiente, conscientes de su caótica situación, dato éste que no es posible evaluar.

Por otra parte, si se compara el juicio profesional emitido por los auditores en los dos ejercicios económicos estudiados, se constata que en el 85% de las empresas se mantiene en 1995 la misma opinión que en el año anterior, tal como se aprecia en el gráfico 2.

Gráfico 2
RELACIÓN ENTRE LA OPINIÓN DE LOS DOS EJERCICIOS CONSIDERADOS



Distinguiendo por tipo de dictamen, es preciso indicar que el 86% de las empresas con informe «limpio» en 1994 obtuvo uno igual en 1995, mientras que el 86,5% de las que tuvieron salvedades en el primer año considerado también las recibieron en el segundo; por su parte, en el 44,5%, porcentaje éste afortunadamente muy inferior a los anteriores, de las empresas con opinión denegada en el ejercicio 1994 los auditores continuaron absteniéndose de emitir un juicio profesional para el período siguiente.

En el caso de los informes con salvedades, se comprobó que el 50% de las empresas que recibieron un dictamen así los dos años, mantuvo no sólo el tipo de opinión, sino que también el número y el motivo de las salvedades fueron idénticos. No obstante, lo deseable sería que las circunstancias que justifican una opinión de este tipo tendieran a desaparecer de modo que en ejercicios futuros el informe fuera «limpio».

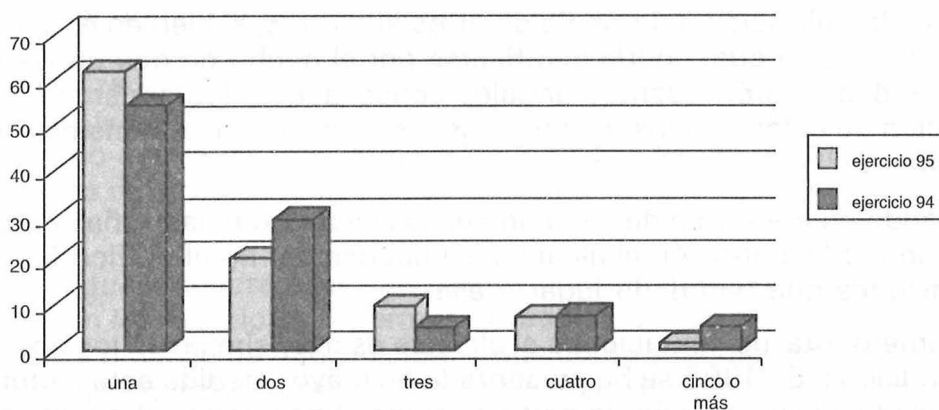
2.2. Circunstancias que limitan la opinión de los auditores

Seguidamente se analizan los motivos que han llevado a los auditores a emitir un informe de auditoría calificado, es decir, en el cual no expresan una opinión favorable por existir, a su juicio, aspectos significativos que justifican una opinión con salvedades o desfavorable, o en su caso una abstención de opinión. Tales circunstancias, siguiendo lo establecido en las NTA son:

- limitación al alcance,
- error o incumplimiento en los principios y normas contables, incluyendo omisión de información,
- incertidumbre, y
- cambio en los principios y normas contables en relación con los utilizados en el ejercicio anterior.

Como muestra el gráfico 3, en los dictámenes que tienen opinión con salvedades el número de éstas es mayoritariamente uno, aunque en un porcentaje relevante de informes, sobre todo en 1994, aparecen dos. Mucho menor es el número de empresas que tienen tres o cuatro y prácticamente excepcional el de quienes presentan más de dichas cifras.

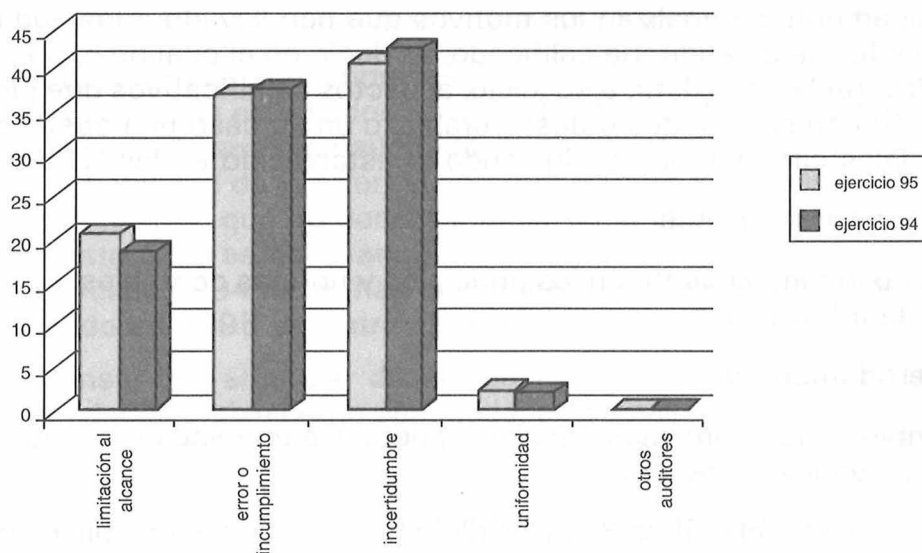
Gráfico 3
NÚMERO DE CIRCUNSTANCIAS EN CADA INFORME CON SALVEDADES



No ocurre otro tanto, como parece lógico, en los informes con opinión denegada que contienen en todo caso más de dos circunstancias constitutivas de salvedad, elevándose hasta diez en un dictamen.

Observando el gráfico 4 se aprecia que en los dos ejercicios considerados no hay diferencias importantes en los porcentajes en que se han presentado los diferentes tipos de salvedades, aunque en términos absolutos el número total descendió un 6% en 1995.

Gráfico 4
CIRCUNSTANCIAS QUE LIMITAN LA OPINIÓN DEL AUDITOR



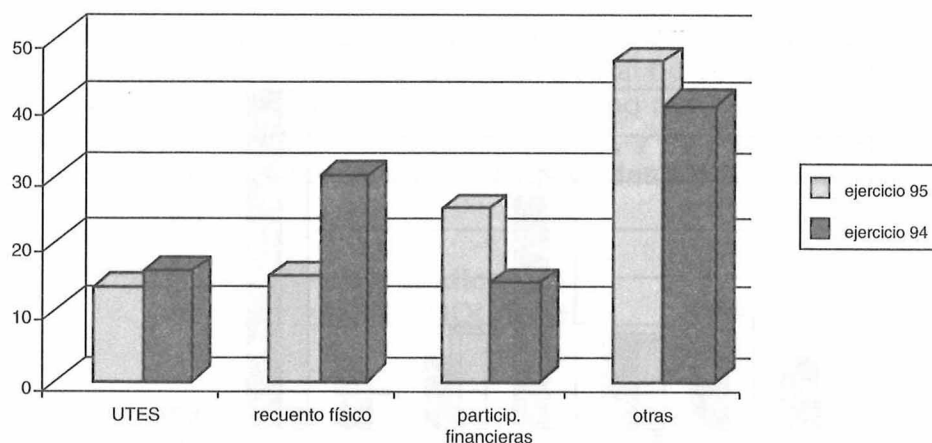
Se pone de manifiesto, asimismo que, por orden de importancia, la salvedad por incertidumbre es la que se produce en mayor medida, seguida de los errores e incumplimientos, y con menor peso relativo la limitación al alcance. Los problemas de uniformidad por cambios en los principios y normas contables son muy poco frecuentes.

Por otra parte, existe otra circunstancia, además de las anteriores previstas en las normas, que podría suponer una salvedad en la opinión del auditor; se trata de la utilización del trabajo de otros auditores, si bien en este estudio es despreciable, lo cual podría justificarse por el hecho de que en los casos en que se depositaron cuentas anuales consolidadas, los encargados de la verificación de éstas son los mismos que los de las cuentas consideradas individualmente.

Entrando en el estudio de cada una de las circunstancias señaladas, y comenzando por la limitación al alcance, se pueden ver en el gráfico 5 algunas de las razones que han dado lugar a ella.

El número total de limitaciones al alcance es muy similar en los dos ejercicios estudiados. En 1995 se ha presentado en mayor medida esta circunstancia vinculada a la valoración de participaciones financieras, al no disponer la sociedad auditada de la información financiera y contable y/o de las cuentas anuales, auditadas o no, de sus sociedades participadas, por lo que a los auditores no les fue posible comprobar, de acuerdo con criterios objetivos, la veracidad de la valoración efectuada y desconocen si ésta es adecuada. Por

Gráfico 5
LIMITACIONES AL ALCANCE



su parte, en 1994 la razón que tuvo mayor peso relativo fue el recuento físico de existencias, al no haber estado presentes en el mismo los auditores, ni haber podido aplicar otros procedimientos de auditoría, por lo que no les es factible determinar la razonabilidad de la cifra de existencias.

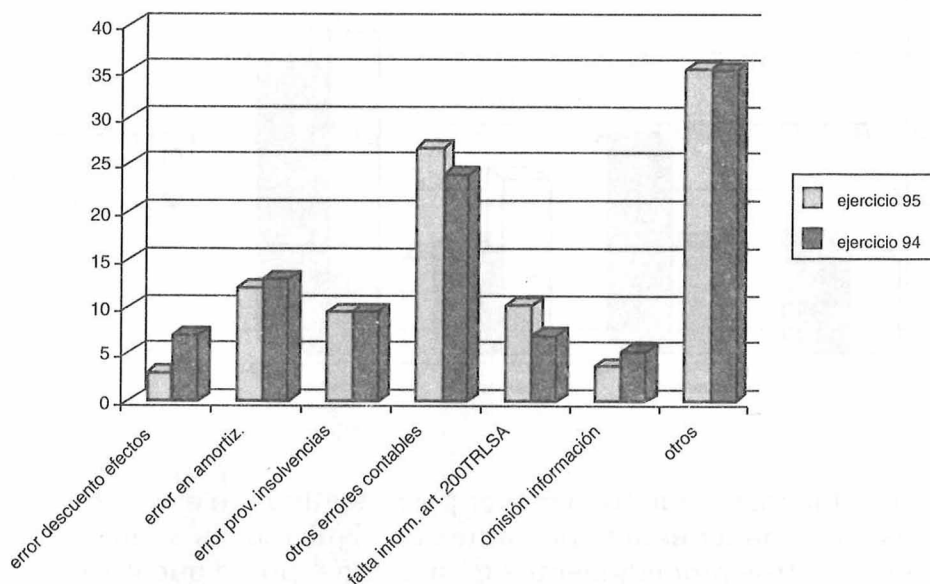
Otra limitación al alcance que se advirtió prácticamente por igual medida ambos años está vinculada a las uniones temporales de empresas (UTES); a este respecto, la empresa auditada integra en cada partida del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias las cantidades correspondientes a las UTES de las que es partícipe, en función de su porcentaje de participación, una vez efectuadas las oportunas homogeneizaciones y eliminaciones, si bien las cuentas anuales de las UTES no han sido auditadas por los mismos auditores, o no se tiene constancia de que hayan sido sometidas a verificación por otros, lo cual supone una limitación al alcance. Como es lógico, este hecho se produce fundamentalmente en empresas constructoras.

Entre el resto de razones que suponen una limitación de este tipo, recogidas en el gráfico 5 con la denominación de «otras», cabe señalar las relaciones con problemas derivados de la comprobación de diversos aspectos de inmovilizado material, falta de confirmación de asesores, ausencia de estudios actuariales en materia de pensiones, determinación del valor de aportaciones no dinerarias, inexistencia de auditoría de las cuentas de empresas integrantes del grupo, imposibilidad de comprobación del libro de actas, entre otras.

Por lo que respecta a las salvedades ocasionadas por errores o incumplimientos en los principios y normas contables generalmente aceptados, que incluyen la omisión de información, y que como se indicó es la causa de más del 35% de las salvedades en los dos ejercicios analizados, se plasman en el gráfico 6 los principales motivos que las han originado.

De nuevo se comprueba que los porcentajes en que se dan estas circunstancias son similares de un año a otro. La salvedad que se encuentra recogida en mayor número de informes de auditoría, exactamente en el 51% en 1995

Gráfico 6
ERRORES O INCUMPLIMIENTOS DE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES



y en el 53% en 1994 de los que tuvieron excepciones por error o incumplimiento, es la derivada de errores de tipo contable, intencionados o no, que se producen al elaborar las cuentas anuales, bien por una mala comprensión de los hechos económicos objeto de reflejo, bien por una incorrecta interpretación y aplicación de los principios y normas contables. En este sentido, merece la pena destacar aquellos errores o incumplimientos relacionados con la provisión para insolvencias y las amortizaciones, tanto por exceso como por defecto, dada la trascendencia que tienen.

Se presentan también de forma separada en el gráfico 6, aunque su peso relativo sea pequeño, las incorrecciones en la contabilización del descuento de efectos, lo cual llama la atención debido a que su reflejo contable no plantea ningún problema. Es cierto que en su día supuso un cambio respecto a la normativa contemplada en el Plan contable de 1973, pero desde el año 1990 que está vigente el nuevo Plan, las empresas han tenido tiempo más que suficiente para comprender y aplicar el nuevo tratamiento contable, máxime cuando éste facilita una mejor información y se ajusta en mayor medida a los principios contables.

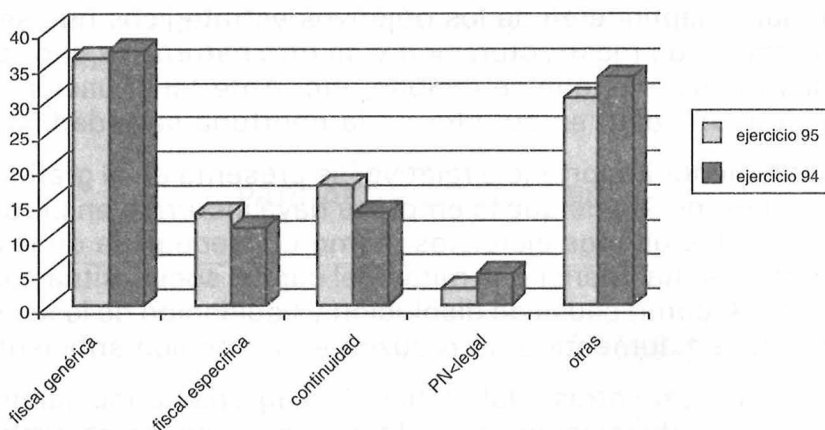
Asimismo, es preciso destacar la omisión de información necesaria, que representa el 14% en 1995 y el 12% en el ejercicio anterior del total de salvedades por error o incumplimiento, siendo un aspecto especial la mención parcial en la memoria de la información contenida en las disposiciones segunda, duodécima y decimotercera del artículo 200 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), que por su trascendencia y frecuencia se ha recogido en el gráfico 6 de forma separada.

Por último, dentro de los errores e incumplimientos agrupados con la denominación de «otros», en el gráfico 6 se incluyen, fundamentalmente, los

derivados de la no aplicación del principio de devengo, de la realización de revalorizaciones voluntarias, del reflejo del impuesto sobre beneficios con criterios fiscales y de la contabilización de créditos por pérdidas a compensar.

Seguidamente, en el gráfico 7 se presentan aquellas situaciones, conocidas como incertidumbres, de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurre o no algún otro hecho futuro y que la entidad no puede estimar razonablemente, y por tanto no puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes.

**Gráfico 7
INCERTIDUMBRES**



En el gráfico anterior se pone de manifiesto la gran importancia que tiene la circunstancia calificada como incertidumbre fiscal genérica en los dos ejercicios estudiados. Tal situación hace referencia a que la legislación sobre la materia establece que las liquidaciones presentadas por los contribuyentes no pueden considerarse definitivas hasta que no hayan sido inspeccionadas por las autoridades fiscales o haya transcurrido el plazo de prescripción de cinco años, de modo que, debido a las diferencias de interpretación de la normativa fiscal aplicable a diversos conceptos impositivos, los auditores no pueden determinar objetivamente si surgirían pasivos adicionales de importes significativos, en caso de una eventual inspección.

Curiosamente, esta salvedad que en principio podría aparecer en todo informe de auditoría, siempre y cuando la empresa auditada no hubiese sido o estuviera siendo objeto de inspección fiscal, sólo se encuentra en los dictámenes emitidos por algunos profesionales de la auditoría, concretamente en el 13,5% del total de la muestra en 1995 y en el 15,5% en el ejercicio 1994, correspondiendo el 8% en ambos años a informes firmados por determinados auditores. Además, resulta sorprendente que tratándose de los mismos auditores en unos informes incluyan esta salvedad por incertidumbre y en otros la omitan. Se puede cuando menos poner en entredicho esta manera de proceder de estos profesionales, de forma que al introducir esta salvedad pudiera parecer que se están cubriendo de la forma más cómoda ante posibles problemas de índole fiscal.

Por su parte, la salvedad fiscal específica hace referencia a situaciones concretas de esta naturaleza que originan incertidumbre, tales como el hecho de que la empresa audiatada esté siendo inspeccionada o tenga recurridas ante los tribunales competentes actas levantadas por la inspección fiscal en relación con alguno de los impuestos que le son de aplicación, de tal modo que pudieran surgir pasivos adicionales de cuantía no estimable. Es evidente que éste es un caso claro de incertidumbre que nada tiene que ver con el anterior.

La incertidumbre relacionada con la continuidad de la empresa, superior a la anterior en importancia relativa sobre todo en 1995, surge porque, en las circunstancias del momento, las posibilidades de la empresa auditada para continuar sus operaciones de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales, que han sido preparadas asumiendo que la actividad de la empresa continuará, dependerán de los objetivos estratégicos que se establezcan, de las medidas de reestructuración y de otra naturaleza que se adopten, de las ayudas financieras que se reciban, etc. Ante tal situación, el auditor debe poner de manifiesto en su informe la oportuna salvedad.

Con mucha menor importancia relativa, se presenta en el gráfico 7 el caso incertidumbre por motivo de que la empresa haya incurrido en pérdidas significativas durante los últimos ejercicios, como consecuencia de las cuales el patrimonio neto resulta inferior a la mitad del capital social, situación contemplada en el TRLSA como causa de disolución y liquidación de la sociedad, salvo que el capital se aumente o se reduzca en la medida suficiente.

Dentro del capítulo «otras» del gráfico 7 se agrupan principalmente incertidumbres derivadas de reclamaciones, litigios, sanciones y recursos de naturaleza diferente a la fiscal, aquéllas procedentes de contingencias de diversa índole, así como las relacionadas con la recuperación de algún activo o pasivo.

Es preciso tener en cuenta que las NTA señalan que el auditor no debe calificar de incertidumbre las estimaciones normales que sobre hechos futuros tiene que realizar toda empresa a la hora de formular sus cuentas anuales, e indica a modo de ejemplo provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor de realización de las existencias, etc. En los informes estudiados se ha encontrado que los auditores tratan como salvedades algunas de las situaciones anteriores, por lo que cabría pensar que en ciertas actuaciones no están siguiendo los dictados de las normas técnicas con las repercusiones que ello conlleva.

Al igual que en los casos de las salvedades analizadas previamente, error o incumplimiento y limitación al alcance, los porcentajes en que se producen los diferentes tipos de incertidumbres en los dos años analizados son muy similares.

2.3. Párrafo de énfasis

Tal como establecen las NTA, en circunstancias excepcionales, los auditores pueden hacer hincapié en su informe sobre algún asunto relacionado con las cuentas anuales, a pesar de que figure en la memoria, pero sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su dictamen. De ahí que en el presente epígrafe se vaya a hacer referencia a dicho párrafo que nunca puede sustituir

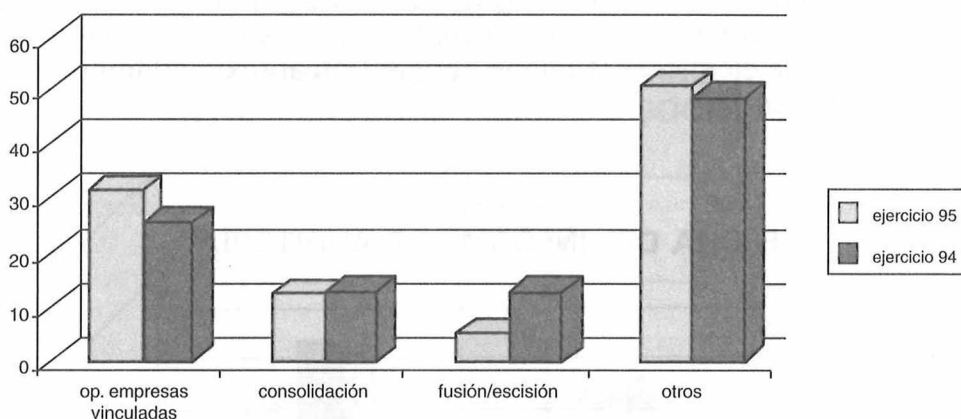
a una salvedad, ni modificar la opinión del auditor, de modo que es posible que aparezca tanto en un informe «limpio» como en uno calificado.

Comparando los dos ejercicios estudiados se aprecia que aumentó la utilización del párrafo de énfasis en el año 1995, figurando al menos uno en el 14,8% de las empresas consideradas, mientras que en el período anterior sólo aparecía en el 11,1%. Ahora bien, no cabe pronunciarse respecto a si los informes con énfasis representan un volumen importante o no, pues dicho párrafo tiene carácter excepcional, con lo cual resultaría impropio y nada recomendable abusar de él.

Correlacionando la existencia de este párrafo con el tipo de opinión contenida en el dictamen se advierte que el 54,3% de los informes con énfasis en 1994 presentan salvedades, mientras que en 1995 es el 53,2%.

En cuanto a los asuntos que motivan la existencia de estos párrafos, cabe señalar como más habituales los que figuran en el gráfico 8.

Gráfico 8
PÁRRAFOS DE ÉNFASIS



Destacan aquellos que ponen de relieve que la entidad auditada ha realizado transacciones importantes con empresas o personas vinculadas, por lo que debido a la relevancia de las mismas los resultados y las operaciones de la empresa auditada han de evaluarse considerando la relación existente entre ellas. Asimismo, aunque con menor peso relativo, se encuentran los que hacen referencia al hecho de que teniendo la sociedad la obligación de preparar cuentas consolidadas no lo haya hecho en razón de su tamaño. También se ha usado este párrafo para resaltar procesos de fusión o escisión en que estuviera involucrada la empresa auditada, siendo mucho más relevante este motivo en los informes del ejercicio 1994 que en los del siguiente.

En el bloque de párrafos de énfasis por otras razones se agrupan aquéllas de índole diversa; sirvan a título de ejemplo, la reducción del capital por debajo de las dos terceras partes de la cifra de capital social, la desaparición de una salvedad recogida en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales

del ejercicio anterior o la no aplicación excepcionalmente de un principio contable por ser incompatible con la imagen fiel.

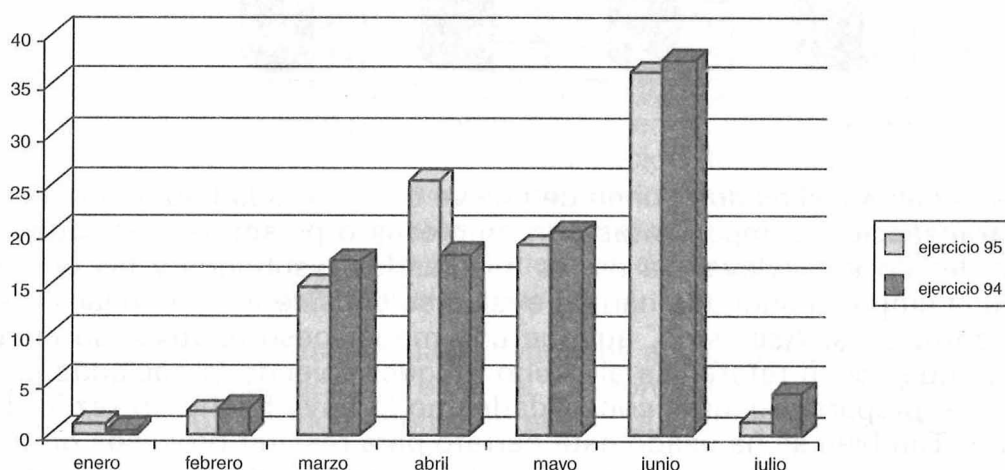
Asimismo, también con la denominación de «otros» se recogen en algunos casos como párrafos de énfasis acontecimientos o circunstancias que constituyen verdaderas salvedades, pudiendo citarse en este sentido la no aplicación del principio de devengo o no dotar la oportuna provisión para insolvencias en el caso de suspensión de pagos de un cliente importante ocurrida tras el cierre del ejercicio, si bien es cierto que constituyen un porcentaje pequeño.

2.4. Fecha del informe

La fecha de los informes de auditoría tiene, al menos, un doble interés: por una parte, marca el inicio de las responsabilidades para sus firmantes y, por otra, representa el momento de finalización del trabajo de auditoría, aunque no el de su entrega, si bien ésta será próxima. Desde esta segunda perspectiva, cuanto primero esté emitido el informe antes podrá ponerse a disposición de sus usuarios, de ahí la importancia que se le puede atribuir a este hecho.

El mes por excelencia en que están fechados los informes es junio en ambos años, tal como se aprecia en el gráfico 9; el siguiente mes ha sido abril en 1995, mientras que en 1994 fue mayo. Los dos meses con mayor número de informes en cada ejercicio estudiado concentran aproximadamente un 60% del total de la muestra.

Gráfico 9
FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA



Aparentemente los datos anteriores indican un adelanto en la fecha de los informes en 1995, si bien suponiendo que se entregasen todos ellos el día 15 de cada mes, implicaría que desde la fecha de cierre de las cuentas anuales hasta la reflejada en el correspondiente informe han transcurrido de media 128 días en 1995 y 131 días en 1994; por tanto, el adelanto no ha sido nada significativo.

Comparando la muestra de empresas considerada con otros colectivos, tales como entidades de crédito o empresas que cotizan en Bolsa, se pone de manifiesto un retraso importante en la fecha de los informes de las empresas asturianas en relación con ellos, lo que se traduce en que los usuarios tardan más en disponer de la información financiera.

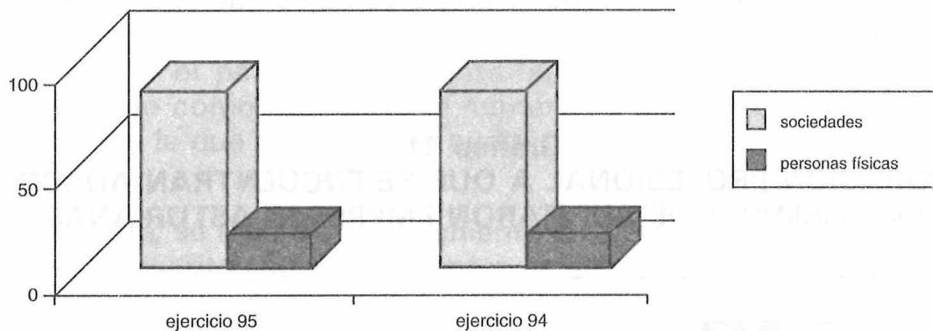
En cuanto al mantenimiento de la fecha de emisión del dictamen de un año a otro, se constata que en el 36,9% ha variado, si bien, salvo en casos excepcionales, la modificación ha sido el retraso o adelanto en un mes, de ahí que se pueda afirmar, a pesar del dato inicialmente apuntado, que no hay grandes cambios.

Por lo que respecta a la posible relación entre fecha y opinión, parece desprenderse, dicho con las debidas cautelas, que cuanto antes están fechados los informes más posibilidades existen de que sean favorables.

2.5. Auditores y sociedades de auditoría

Las auditorías han sido realizadas a lo largo de los dos años principalmente por sociedades en vez de por auditores individuales, según muestra el gráfico 10.

Gráfico 10
REPARTO DE LA AUDITORÍA
ENTRE PERSONAS FÍSICAS Y SOCIEDADES



Los porcentajes en que se distribuyen el trabajo los auditores individuales y las firmas de auditoría en Asturias, 15% y 85%, respectivamente, en los dos años estudiados, son muy similares a los existentes a nivel nacional, los cuales, con una periodicidad anual, son proporcionados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en su Boletín Oficial (BOI-CAC) y presentan unas cifras de 14% y 86%, respectivamente, para ambos años.

Por lo que se refiere al cambio de auditores, en principio se constata que el 12,6% de las empresas ha variado de profesional de un ejercicio a otro. No obstante, es preciso tener en cuenta que una de las sociedades de auditoría que más trabajos realizó en 1994, al año siguiente se dio de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC); por tanto, si se prescinde de esta firma a efectos únicamente del presente análisis, se pone de manifiesto que

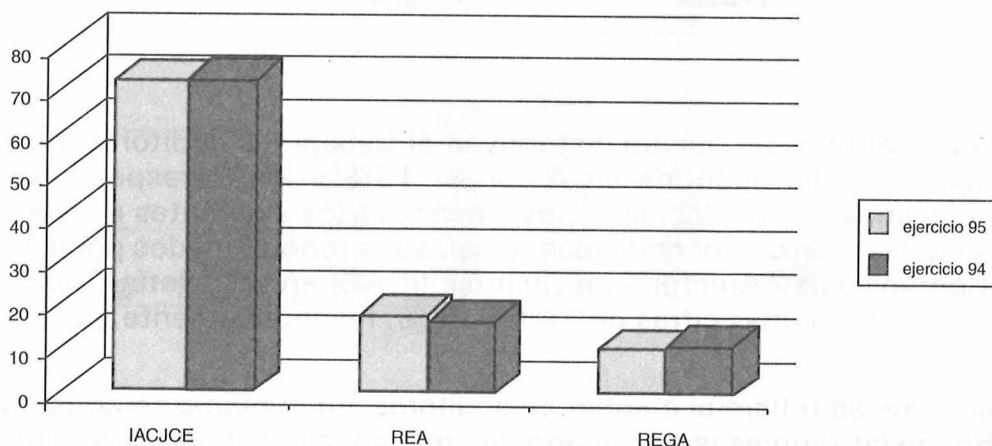
tan solo ha variado de auditor el 5,5% de las empresas de la muestra, porcentaje sin duda muy inferior al anterior, lo que permite afirmar, como era de esperar, que se han producido pocos cambios.

Profundizando en el examen de la sustitución de auditores se observa que tal modificación es de una sociedad de auditoría a otra, siendo escasos los cambios de sociedad a persona física, y viceversa. Por otra parte, analizando el tipo de opinión emitido como posible causa de cambio, no se constata que éste sea motivo determinante dado que la mitad de dichas variaciones se produjeron en empresas que habían recibido un informe favorable.

Al estudiar el tipo de sociedades de auditoría, se constató que en el año 1995 las seis conocidas firmas multinacionales tenían en su poder el 29,5% del mercado asturiano, mientras que un número aproximado de empresas, exactamente siete, domiciliadas en el Principado de Asturias realizaron el 50% de los informes; porcentajes análogos 29,4% y 51,7%, respectivamente, se habían producido en el año anterior. En este sentido, es preciso poner de relieve que considerado el conjunto total de sociedades con domicilio social en Asturias auditó en torno al 70% del mercado de la región. Sin lugar a dudas, este dato contrasta con lo que ocurre en el contexto nacional, poniendo de manifiesto la importancia que tienen estas firmas «locales» en el reparto del mercado asturiano de la auditoría de cuentas.

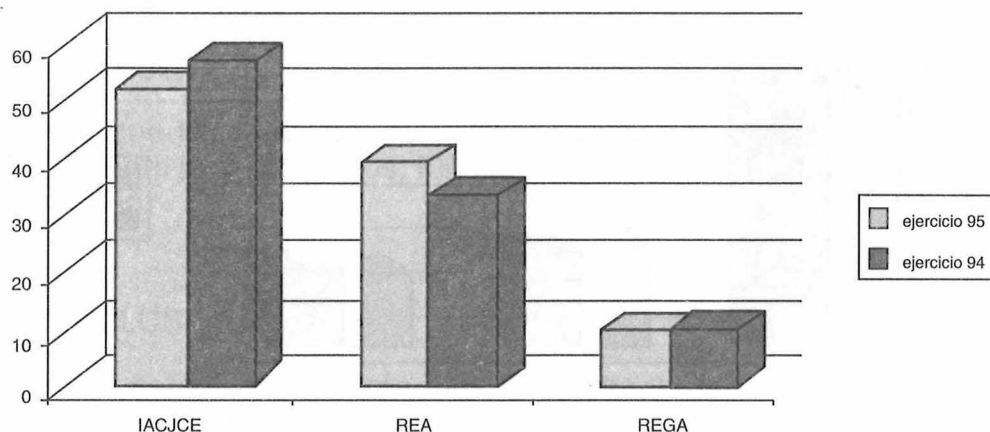
Respecto a la Corporación profesional a la que se encuentran adscritos los ejecutores de la auditoría en el Principado, se comprueba que todos, personas físicas y personas jurídicas, pertenecen a alguna de las entidades de derecho público¹, teniendo el reparto en porcentajes que aparece en los gráficos 11 y 12.

Gráfico 11
CORPORACIÓN PROFESIONAL A QUE SE ENCUENTRAN ADSCRITAS
LAS FIRMAS QUE AUDITARON EMPRESAS ASTURIANAS



(1) En el ámbito nacional, el 98% de las sociedades y el 97% de los auditores personas físicas ejercientes están adscritos a alguna Corporación.

Gráfico 12
CORPORACIÓN PROFESIONAL A QUE SE ENCUENTRAN ADSCRITAS
LAS PERSONAS FÍSICAS QUE AUDITARON EMPRESAS ASTURIANAS



La información recogida en el gráfico 11 contrasta con los datos existentes a nivel de territorio español pues, si bien es cierta la primacía del IACJC, no es tan acusada al representar en 1995 un 51%, frente al 35% y 14% que tienen el REA y el REGA, respectivamente. En cuanto a los auditores ejercientes personas físicas, aunque se producen también diferencias en Asturias, éstas no son tan manifiestas como en el caso de sociedades, pues en el ámbito nacional corresponde en 1995 el 47% al IACJC, el 31% el REA y el 19% al REGA, porcentajes similares a los del año anterior.

Las disparidades tan acusadas de unas Corporaciones a otras, puestas de manifiesto en el párrafo precedente, se mantienen, aunque en menor medida, tomando como referencia el número de empresas auditadas según la Corporación a la que pertenece el auditor², tal como se recoge en los gráficos 13 y 14.

Por otra parte, se ha creído conveniente analizar las sociedades y auditores de cuentas inscritos como ejercientes en el Principado de Asturias, al objeto de comprobar su situación respecto a la realización de trabajos de auditoría de cuentas, fuente principal de la actividad de auditoría. El examen ha puesto de manifiesto que en 1995, de las sociedades existentes, el 12% no ha facturado nada por este concepto, el 28% ha llevado a cabo una o dos auditorías de cuentas, el 20% entre tres y nueve, auditando el 40% diez o más empresas. En el año 1994 la situación fue similar.

Los datos anteriores no son muy alentadores, ya que a un porcentaje muy importante de las sociedades existentes les será imposible mantenerse de la

(2) No se ha contemplado el importe facturado por el auditor al no disponer, obviamente, de este dato ni en el contexto nacional, ni mucho menos del Principado. De haberse conocido, se intuye que las diferencias se amortiguarían tal como ocurre en el conjunto nacional donde, por ejemplo, en 1995 la facturación de las sociedades fue del 49,4% para el IACJC, 48,2% para el REA, 2% para el REGA y el 0,2% para los no adscritos (resultados parecidos se produjeron en 1994).

Gráfico 13
EMPRESAS ASTURIANAS AUDITADAS POR FIRMAS ADSCRITAS
A LAS DISTINTAS CORPORACIONES

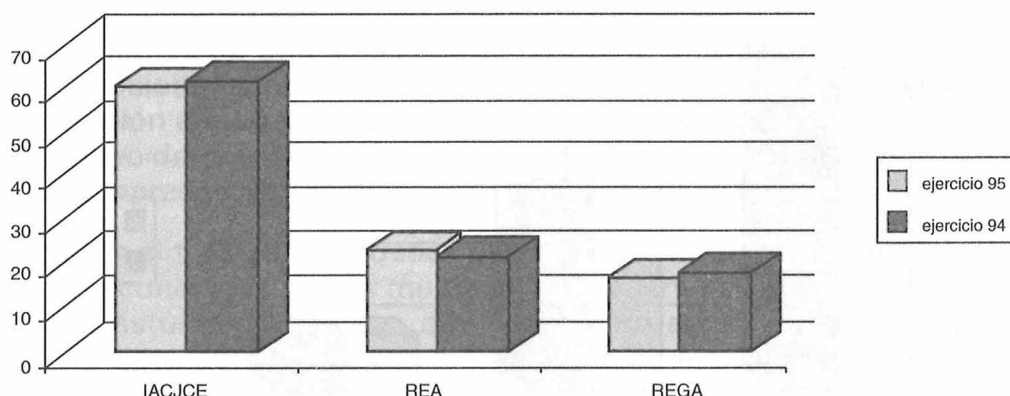
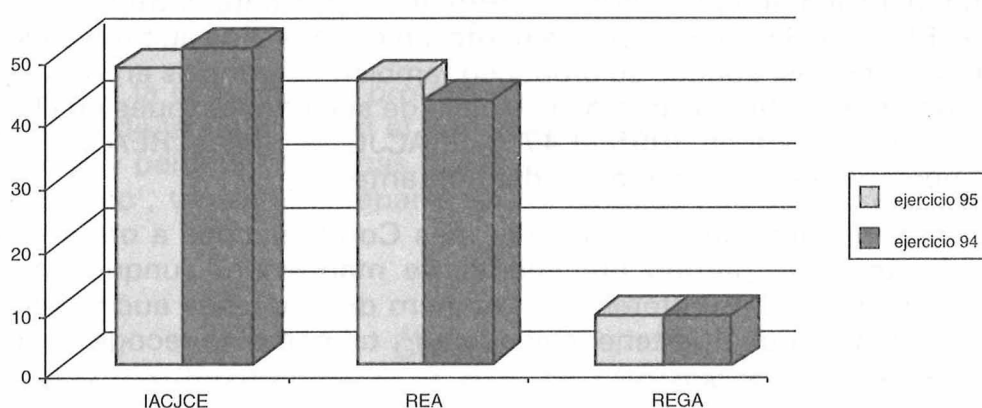


Gráfico 14
EMPRESAS ASTURIANAS AUDITADAS POR PERSONAS FÍSICAS
ADSCRITAS A LAS DISTINTAS CORPORACIONES



actividad auditora, representando ésta a buen seguro sólo una pequeña parte de su cifra de negocios.

Ahora bien, si como se ha dicho en el párrafo precedente la situación no es muy halagüeña para las sociedades, la correspondiente a los auditores ejercientes personas físicas, en verdad, ha de calificarse de muy descorazonadora, pues en 1995 únicamente ha facturado el 29,6% de los auditores ejercientes asturianos, «mejorando» el 28,6% del año anterior. Además, un ínfimo número de los que estaban registrados como ejercientes ha realizado más de dos auditorías.

Si la situación de la auditoría en España es preocupante, en el sentido que se viene comentando, aún es peor en Asturias ya que los porcentajes son menores que para el conjunto del colectivo de auditores ejercientes inscritos en el ROAC. Lógicamente, de tales apreciaciones quedan al margen las siete firmas que tienen en sus manos más de la mitad del mercado de auditoría en Asturias.

Por último, es necesario recordar que el estudio se ha realizado tomando como referencia las sociedades que tienen obligación de auditarse y, en con-

secuencia, los comentarios vertidos se han hecho sobre esta base. Sin embargo, no puede, ni debe olvidarse que los auditores realizan también un número importante de trabajos de auditoría, entre otros, auditorías voluntarias, revisiones limitadas, intervenciones judiciales, trabajos como expertos independientes, así como otras actuaciones derivadas de supuestos exigidos en la legislación mercantil, los cuales no han sido considerados en el estudio en cuestión. Además, igualmente debe tenerse presente que los servicios de auditoría en la actualidad se organizan profesionalmente junto con otros, fundamentalmente, consultoría y asesoramiento tributario.

3. CONCLUSIONES

Tras el estudio de los informes de auditoría de las empresas que depositaron en el Registro Mercantil de Asturias sus cuentas, elaboradas conforme al modelo normal, correspondientes a los ejercicios 1995 y 1994, cabe destacar como hechos más relevantes los que seguidamente se exponen:

— Aproximadamente la mitad de los informes son «limpios». Además, el número de dictámenes favorables coincide en 1995 con el de informes con salvedades, mientras que el año anterior la cifra se había decantado ligeramente hacia los primeros. Ambos tipos, favorables y con salvedades, representan la práctica totalidad de los dictámenes emitidos, produciéndose algún caso en que se deniega la opinión y tan sólo uno desfavorable en 1994.

— En el 86% de los casos examinados se mantiene la opinión los dos años estudiados, bien sea favorable o con salvedades. Es más, se constató que la mitad de las empresas que obtuvieron informe con salvedades los dos ejercicios conservó, no sólo el tipo de opinión, sino también el número y las razones de las salvedades.

— En la mayoría de las empresas con opinión con salvedades en ambos ejercicios la justificación está en una única circunstancia, y junto a las que han recibido dos excepciones abarcan más del 80% del total.

— La salvedad por incertidumbre es la que se produce en mayor medida seguida, por este orden, de los errores o incumplimientos y las limitaciones al alcance. Los cambios en principios y normas contables, así como la intervención de otros auditores, son irrelevantes.

— A lo largo de los dos años considerados, las salvedades por incertidumbre son mayoritariamente de tipo fiscal, destacando la que se ha calificado como genérica, cuyo uso indiscriminado por parte de algunos auditores desvirtúa el verdadero sentido de una salvedad, dando la impresión de que los que así proceden se están cubriendo de la manera más cómoda ante posibles problemas de tipo fiscal que pudieran surgir de una inspección. Cabe resaltar también la incertidumbre relacionada con la continuidad de la empresa.

— Los errores o incumplimientos en los principios y normas contables presentan resultados similares ambos períodos, destacando los provenientes de errores contables y de la omisión de información necesaria.

— Las limitaciones al alcance se deben principalmente en 1995 a la valoración de participaciones financieras y en 1994 a problemas derivados del recuento físico de existencias. Otra, similar en términos porcentuales ambos años, fue la vinculada a las UTES. Las restantes, aún siendo importantes en conjunto, individualmente consideradas no suponen un porcentaje relevante.

— Aparecen párrafos de énfasis en un cierto número de informes, recogiendo principalmente hechos relativos a operaciones con empresas vinculadas, aspectos en torno a la consolidación, así como cuestiones correspondientes a fusiones o escisiones. Dado que tienen un carácter excepcional, no cabe pronunciarse sobre si representan un porcentaje adecuado, pero sí es preciso manifestar lo inadecuado de su empleo en algunos casos, pocos afortunadamente, que constituyen verdaderas salvedades.

— El mes por excelencia en que están fechados los informes es junio en ambos años, lo que resulta sorprendente teniendo en cuenta el plazo máximo legal para convocar la Junta General.

— El mercado de auditoría de cuentas anuales está mayoritariamente en manos de sociedades de auditoría, presentado porcentajes casi iguales a los que se producen en el ámbito nacional, contexto con el que sí contrasta el hecho de que sean sociedades con sede social en el Principado las que tienen prácticamente el 70% del mercado.

— El IACJC es la Corporación a la que pertenecen más del 70% de las sociedades operantes en Asturias, liderazgo que también tiene en el conjunto nacional, aunque no tan acusado como en esta Comunidad; la primacía de la mencionada Corporación se mantiene asimismo en el caso de las personas físicas, si bien no de forma tan patente como en el supuesto anterior.

— El relevo de auditores se ha producido en poco más del 5% de las empresas examinadas, si se exceptúa como cambio la baja producida en 1995 de una sociedad de auditoría que tuvo una actividad considerable el primer año examinado. Por otra parte, no se constató que fuera relevante para que tuviera lugar el cambio haber obtenido el año anterior una opinión calificada.

— Finalmente, si la situación de los auditores ejercientes en el conjunto nacional no parece muy halagüeña desde una perspectiva global, la relativa a sus homónimos asturianos aún es menos alentadora a la luz de los resultados obtenidos referidos al tema de la auditoría obligatoria, único aspecto considerado en este estudio, en el que no se han contemplado otras actividades que también llevan a cabo los auditores como tales, donde sí se está produciendo un número creciente e importante de trabajos de auditoría. Además, tampoco se debe olvidar el papel que tienen actualmente los servicios de asesoramiento tributario y consultoría, organizados profesionalmente junto a la actividad auditora.

ABSTRACT

Accounts auditing constitutes a fundamental activity, given that it grants the maximum transparency, reliability and security to the economic-accounting information provided by companies; its final product, the audit report, reflects the opinion of the auditor as regards the soundness of the financial states that have undergone his assessment. Keeping in mind what has been above stated, it has been considered of extreme interest to analyse the companies that lodged in the Asturian Companies Registration Office their annual accounts and audit report corresponding to the 1994 and 1995 exercises. The empirical study carried out on this large group furnished evidence with regard to the quality of the aforesaid account information by means of the opinions expressed by the auditors, making it clear, in their case, the existence of reservations; at the same time, it enabled the learning of other relevant aspects, such as the dates of the reports, the type of auditor (individual or company) or the market situation of the audit, and all this referring not to simply one annual audit, but to two consecutive exercises. In addition, the work in question represents another contribution in the context of the studies which, as regards the subject relative to audit reports, are appearing in Spain, terrain previously tread in other countries that have a greater auditing tradition.

Key words: auditing, audit report, Asturian companies, types of reservations, auditors and auditing companies.