

EL PÁRRAFO DE OPINIÓN EN LOS INFORMES DE AUDITORÍAS PÚBLICAS DE LOS OCEX AUTONÓMICOS PARA 2002.

Maria Eva Arco Martínez

RESUMEN:

En este trabajo pretendemos poner de manifiesto la obligación formal, de incluir en los informes de auditoría públicos, una opinión independiente, por parte de auditor, acerca de la racionalidad de los estados financieros de una entidad pública., no siempre cumplida, ya sea por confusión a la hora de formular la opinión de forma nítida o ya sea por dejación de esta obligación.

Para ello, hemos realizado un análisis sobre el párrafo de opinión, en los informes publicados por los distintos Órganos de Control Externos(OCEX) españoles, en el año 2002. Todos los informes se han obtenido en los respectivos portales de internet de los citados entes.

Además, presentamos algunas propuestas sobre el contenido de párrafos de opinión para cada tipo de auditoría pública y para cada tipo de opinión.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad Pública, Auditoría Pública, OCEX, Párrafo de Opinión.

ABSTRACT:

In this essay we try to put to reveal the formal obligation about include in the Public Auditory's reports, an independent opinion, from the auditor, about the rationality of finances states in a public company, which has not been always carried out because of a confusion at the time to make up the opinion clearly or because or leaving this obligation.

For that we have carried out an analysis about opinion's paragraph, in the reports published by the diferents External Organs of Control, in the year 2002. All reports have obtained from the respectives webs pages named beford.

In addition we present some proposals about opinion paragraph's content for each type of public auditory and each type of opinion.

KEY WORDS: Accounting Public, Audit Public, OCEX, Opinion Paragraph's

1. INTRODUCCIÓN. EL PÁRRAFO DE OPINIÓN EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA PÚBLICOS.

En 1973, el Statement on Auditing Standards (SAS) en su número 1º establece que “el objetivo de un examen normal de estados financieros por un auditor independiente es la expresión de una **opinión** sobre la racionalidad con que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente admitidos. El dictamen del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, la niega”.

Por otro lado, según las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) el informe de auditoría de cuentas anuales es un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor y su **opinión profesional** sobre las cuentas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, disposiciones que se dicten en su desarrollo y las Normas Técnicas de Auditoría.

En el informe, el órgano auditor deberá pronunciarse, **emitiendo una opinión** o conclusión clara y precisa sobre el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización referida a la adecuación de las cuentas auditadas y/o de la gestión a los principios y criterios aplicables, y a su utilización de manera uniforme.

En el caso de las Cuentas Generales, su adecuación a los principios y criterios aplicables ha de entenderse, como la manifestación de que la información en ellas incorporada presenta razonablemente la situación y operaciones de la entidad auditada en su conjunto.

El párrafo de opinión del Informe de Auditoría independiente debe mostrar claramente el **juicio final del auditor** sobre si las cuentas anuales, consideradas en todos los aspectos significativos, expresan adecuadamente o no la imagen fiel de los siguientes aspectos de la entidad auditada: de la situación financiera (referencia al pasivo del balance), del patrimonio (referencia al activo del balance), de los resultados de las operaciones (referencia a la cuenta de pérdidas y ganancias), y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio (referencia al cuadro de financiación anual). Es decir la opinión se refiere al grado de adecuación a unos estándares preestablecidos. Asimismo, deberá expresar si los Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados (PNCGA), han sido aplicados uniformemente.

En este párrafo también se dirá si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada. La citada información debe identificarse con la información mínima obligatoria que ordena publicar la normativa específicamente aplicable.

También en el párrafo de opinión, el auditor hará constar, en su caso, la naturaleza de cualquier salvedad significativa sobre las cuentas anuales. Cuando se diera esta circunstancia, es preciso que se incluya la expresión “excepto por”. Cuando la salvedad o salvedades fueran muy significativas, el auditor deberá denegar su opinión o expresar una opinión desfavorable.

2. OTROS PÁRRAFOS DEL INFORME DE AUDITORÍA.

En un informe de auditoría público, además de un párrafo de opinión, pueden aparecer otros párrafos con los que no pueden confundirse a aquel, ya que contienen información totalmente distinta.

Estos otros párrafos que pueden aparecer en un informe de auditoría son:

-
- **Párrafo de alcance**, cuyo objeto es describir la amplitud del trabajo de auditoría realizado, debe claramente:
 1. Identificar los estados financieros auditados. Por tanto, deberá incluir el nombre de la entidad, los estados financieros objeto de examen, la fecha del balance y el período que cubren los demás estados.
 2. Hacer referencia al cumplimiento en el examen de las NTA, que en este contexto se sobreentiende que son las generalmente aceptadas en España.
-

- **Párrafo legal o comparativo.** Según la NTA 3.9.3, redactada según Resolución de 1 de diciembre de 1994, del ICAC (BOICAC nº 19), cuando el Informe de Auditoría se refiera a las cuentas anuales de un ejercicio, deberá incluir un párrafo, después del párrafo de alcance, que hace mención al hecho de que las cuentas auditadas son únicamente las del último ejercicio.
De acuerdo con la legislación mercantil española, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen a efectos comparativos las cifras correspondientes al ejercicio anterior dentro del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación.
Cuando solamente se presenten cifras comparativas del ejercicio anterior y no cuentas anuales completas, el auditor deberá indicar, en un párrafo intermedio, que su opinión se refiere exclusivamente al último ejercicio.
-
- **Párrafo de énfasis.** Mediante éste, el auditor pone de manifiesto aquellos hechos que considera relevantes o de especial importancia, aunque tales hechos no llegan a afectar a la opinión.
Cuando en un informe de auditoría aparece un párrafo de énfasis, el auditor pretende con ello destacar al lector ese hecho en concreto, el cual considera de especial trascendencia para la sociedad, si bien ello no significa que la opinión de auditoría deba recoger salvedad alguna. Nunca debe confundirse, por tanto, un párrafo de énfasis con uno de salvedad.
-
- **Párrafo de salvedades.** Cuando el auditor ha de poner de manifiesto en su informe que existen algunos reparos en relación con los estados financieros formulados por la sociedad, utiliza el párrafo (o párrafos) de salvedades, en el cual se deben justificar siempre los motivos de sus reparos, cuantificándose el impacto que esta salvedad tiene sobre los estados financieros auditados (siempre que la salvedad sea cuantificable); si el efecto de la salvedad no fuese susceptible de ser estimado o cuantificado razonablemente, sólo se mencionarán las causas que provocan tal salvedad.
Los párrafos de salvedades se sitúan entre el párrafo de alcance y el párrafo de opinión, por lo que son también llamados párrafos intermedios. Nunca se debe confundir un párrafo de salvedades con uno de énfasis. El hecho recogido en un párrafo de salvedades afecta a la opinión, el reflejado en un párrafo de énfasis, no afecta a la opinión.
En numerosas ocasiones, dentro del párrafo de salvedades, y justo detrás de cada una de las salvedades expresadas, se suelen incluir una serie de recomendaciones a la entidad auditada, recomendaciones que en ningún caso deben confundirse con la opinión del auditor.
Se incluyen estas recomendaciones porque uno de los objetivos esenciales de la auditoría de una entidad pública, como nos recuerdan las propias normas, es mejorar los sistemas y procedimientos que permiten un control de gestión económico, eficiente y eficaz de los recursos públicos.
-
- **Párrafo sobre el informe de gestión.** El informe de gestión no forma parte integrante de las cuentas anuales de una sociedad. No obstante, para aquellas sociedades sometidas a auditoría obligatoria, ha de formularse y depositarse conjuntamente con sus cuentas anuales.

Ello significa que, bien por imperativo legal, bien por deseo de la sociedad, en determinadas situaciones el auditor se ve en la obligación de analizar el contenido del informe de gestión, aunque la responsabilidad del auditor respecto al contenido de dicho informe alcanza únicamente lo concerniente a la información contable que pudiera contener dicho informe de gestión y no la información no contable que los administradores hayan hecho incluir en el mismo.

3. REFERENCIAS NORMATIVAS AL PÁRRAFO DE OPINIÓN EN AUDITORÍA PÚBLICA.

Antes de adentrarnos en el ámbito del sector público, sólo citar que en el ámbito de la auditoría privada, la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su artículo 2º establece cuál es el contenido mínimo de los informes de auditoría, y dice que uno de los elementos esenciales es la Opinión Técnica del auditor sobre las cuentas analizadas.

Ya en el ámbito del Sector Público, en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (Ley Orgánica 2/1982 de 12 de Mayo de 1982), si se establece, de manera expresa, la emisión de una declaración definitiva sobre la Cuenta General del Estado. Sin embargo, en el resto de los Órganos Públicos de Control, los denominados Órganos Autonómicos de Control Externo (OCEX), no se menciona de manera expresa en sus distintas disposiciones reguladoras la emisión de una opinión.

Pero si se alude en otras instancias, como ocurre en el artículo 5º de la Ley 1/88 de la Cámara de Cuentas de Andalucía, a la formación de un juicio suficiente sobre la calidad y la regularidad de la gestión económica.

Por otro lado, las leyes reguladoras de los OCEX establecen que los informes deberán pronunciarse tanto sobre la observancia de la legalidad como sobre aspectos relacionados con la gestión, como pueden ser la racionalidad del gasto, el cumplimiento de los programas presupuestarios, etc.¹²⁶

4. TIPOS DE OPINIÓN.

Cuando en un informe de auditoría se emite opinión por parte del auditor, esta puede ser de varios tipos dependiendo de las pruebas y evidencias obtenidas por éste a lo largo de la realización del informe.

Así los tipos de opinión a emitir son opinión favorable, con salvedades, adversa o desfavorable y opinión denegada o abstención de opinión.

Opinión favorable. Con este tipo de opinión se pone de manifiesto de forma clara y precisa que las cuentas expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados y que contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables aplicables que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Los supuestos en los que podría emitirse una opinión favorable son los siguientes:

¹²⁶ *Art.14 de la Ley 1/88, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía*

Art.9 de la Ley 1/88, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

Art.11 de la Ley 6/84, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Comptes de Cataluña

Art.19 de la Ley 6/85, de 24 de Junio, del Consello de Contas de Galicia

Art.8 de la Ley 6/85, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana

Art.18 de la Ley 4/89, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias

Art.9 de la Ley Foral de 20 de diciembre de 1984, de la Cámara de Comptos de Navarra

Art.7 de la Ley 1/87, de 18 de febrero, de la Sindicatura de Comptes de las Islas Baleares

Art.6 de la Ley 11/99, de 23 de abril, de la Cámara de Cuentas de Madrid

Art.21 de la Ley 5/93, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla la Mancha

- Se ha realizado todo el trabajo sin limitaciones al alcance.
- Las cuentas analizadas, se hayan formulado de conformidad con los principios y normas contables aplicables, contienen la información necesaria y suficiente para la adecuada interpretación y guardan uniformidad con los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior. No obstante, los cambios de criterio contable son admisibles siempre que sean razonables y se justifiquen en la memoria.
- Que se ha observado la legalidad económica-presupuestaria y contable a lo largo del periodo objeto de análisis.

Opinión con salvedades. Se emite ésta cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que existan limitaciones al alcance de la fiscalización.
- Que los estados financieros resulten erróneos o incompletos por incumplimientos de principios y normas contables, aplicación no uniforme de los mismos o existencia de omisiones significativas de información.
- Que existan incertidumbres sobre el contenido de las cuentas y de hechos relacionados con éstas, cuyo desenlace o incidencia cuantitativa no sean susceptibles de una estimación razonable.
- Cambios, durante el ejercicio, de principios y normas contables, respecto a los aplicados en el ejercicio anterior.

Opinión adversa o desfavorable. Este tipo de opinión supone manifestarse en el sentido de que, los estados financieros tomados en su conjunto no representan la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera, el resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas contables aplicables.

Opinión denegada o abstención de opinión. Cuando a lo largo del trabajo no se ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre los estados financieros tomadas en su conjunto, debe manifestarse en el informe que no es posible expresar una opinión sobre las mismas.

La necesidad de denegar la opinión puede originarse exclusivamente por:

- Limitaciones al alcance de la fiscalización, y/o
- Incertidumbres, de importancia y magnitud muy significativas que impidan formarse una opinión.

Cuando no fuera posible emitir un pronunciamiento global, deberá manifestarse esta imposibilidad expresándose claramente en el informe este hecho, poniendo de manifiesto las razones que lo justifican.

5. LOS INFORMES DE AUDITORÍAS PÚBLICAS EN ALGUNOS OCEX.

Sin duda en los últimos años se está acrecentando la corriente doctrinal, acerca de la necesidad de auditar al Sector público, Fabra Valles (2002, p.229) dice que “la política de austeridad presupuestaria se ve acompañada de una demanda de mayor calidad en los servicios públicos y de la exigencia de una administración ética”. Y

CITIES IN COMPETITION

continúa diciendo que “los parámetros que definen una buena gestión no son ya únicamente regularidad y legalidad, son también rigor, eficiencia y transparencia”.

Con anterioridad Cañibano (1995, p.48), ya había indicado, sin distinguir el tipo de entidad, la imperiosa necesidad de que las Cuentas Anuales sean auditadas, al decir que “las Cuentas Anuales, cuando no han sido auditadas son de difícil aceptación para los usuarios de éstas”.

Son muchos los autores que creen necesaria la existencia de la auditoría como contraste o garantía social, así lo expresa Sierra Molina (2002, p.223) cuando afirma que “las cuentas anuales son el producto final del proceso contable..., es condición necesaria que éste contrastada con objeto de que los decisores puedan actuar a partir de un documento más sólido y fiable. En este contexto, la sociedad le atribuye una función esencial a la Auditoría Financiera, esto es, otorgar credibilidad a la información financiera elaborada por las empresas”.

Ya hemos visto que es necesario auditar a todos los entes públicos y serán auditados por el Tribunal de Cuentas Europeo, el Tribunal de Cuentas Español y los Órganos de Control Externos de las distintas Comunidades Autónomas.

Dichos órganos de control externos autonómicos que existen en España y las leyes que lo desarrollan, así como el portal en internet donde podemos encontrarlos, son los siguientes:

OCEX Autonómico	Ley de creación	Leyes que la modifican	En Internet
Sindicatura de Cuentas de la Generalidad de Cataluña	Ley 6/1984 de 5 de Marzo	STC 187/1988, Ley 15/1991, de 4 de Julio, Ley 7/2002, de 25 de Abril y Ley 15/1991, de 4 de Julio.	www.sindicatura.org/
Cámara de Comptos de Navarra	Ley Foral 19/84 de 20 de Diciembre	completada por la Ley 6/1991, de 26 de Febrero	www.cfnavarra.es/camara.comptos
Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana	Ley 6/1985 de 11 de Mayo	Ley 10/88, de 23 de Diciembre, Ley 3/1996, de 30 de Diciembre y Ley 14/97, de 26 de Diciembre	www.sindicon.gva.es
Consejo de Cuentas de Galicia	Ley 6/1985 de 24 de Junio	STC 18/91 y Ley4/86, de 26 de Diciembre.	www.ccontasgalicia.es
Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares	Ley 4/2004 de 2 de Abril		www.sindicaturaib.org
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	Ley 1/1988 de 5 de Febrero	Ley 5/1997, de 30 de Mayo	www.tvcp.org

ACCOUNTING TRENDS

Cuentas Públicas	Febrero		
Cámara de Cuentas de Andalucía	Ley 1/1988 de 17 de Marzo	Ley 2/1996 de 17 de Julio y Ley 4/2001, de 24 de Marzo	www.ccuentas.es
Audiencia de Cuentas de Canarias	Ley 4/1989 de 2 de Mayo	Ley 9/97, de 9 de Julio	www.acuentascanarias.org
Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha	Ley 5/1993 de 27 de Diciembre		www.sindiclm.es
Cámara de Cuentas de Madrid	Ley 11/1999 de 29 de Abril		www.camaracuentasmadrid.org
Cámara de Cuentas de Castilla y León	Ley 2/2002 de 9 de Abril		www.consejodecuentas.es
Cámara de Cuentas de Aragón	Ley 10/2001 de 18 de Junio		
Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias	Ley 3/2003 de 24 de Marzo		

Tabla 1

6. ESTUDIO DE LOS INFORMES DE LOS OCEX.

En éste apartado además de los objetivos y la metodología empleada para alcanzarlos, realizamos un breve estudio de los informes de los distintos OCEX.

6.1 OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.

El objetivo principal del trabajo es poner de manifiesto la necesidad de que el auditor incluya en los informes de auditoría públicos un **párrafo de opinión** donde debe expresar si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, y si han sido formuladas de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, verificando si los resultados obtenidos por el ente auditado alcanzan los objetivos previstos en sus respectivos programas de actuación y si el organismo auditado adquiere y utiliza los recursos humanos y materiales de forma económica y eficiente.

Aún siendo el objetivo principal del trabajo poner de manifiesto la necesidad de incluir en los informes de auditoría públicos un párrafo de opinión, no hemos querido renunciar a la obtención de otro segundo objetivo que es el de realizar una propuesta de párrafos de opinión estandarizado para cada uno de los tipos de auditoría pública. Una vez realizadas estas propuestas, vamos a analizar el párrafo de opinión que incluyen los distintos OCEX autonómicos en sus informes de fiscalización y a compararlos con aquellas.

CITIES IN COMPETITION

La metodología seguida alcanzar estos objetivos ha sido la recopilación de los informes de auditoría públicos publicados por distintos OCEX autonómicos, y que han sido incluidos en sus respectivos portales de Internet.

Todos estos informes fiscalizan las cuentas de los distintos entes integrantes del Sector Público de cada autonomía, pero, únicamente referidos a las cuentas del 2002.

6.2 ANÁLISIS DE LOS INFORMES.

De los trece OCEX autonómicos que existen en nuestro país, y que hemos mencionado con anterioridad, hemos obtenido informes de ocho de ellos ya que la Cámara de Cuentas de Castilla y León no publica informes en su página web y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y la Cámara de Cuentas de Castilla - La Mancha solo tiene publicados, hasta este momento, informes de cuentas anuales de sus distintos entes hasta 2001, y por último la Cámara de Cuentas de Aragón y la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias de las que no hemos encontrado portal en internet.

En la tabla 2 están aquellos OCEX que publican los informes de cada ente público o programa por separado y en la tabla 3 aparecen aquellos otros que publican un solo informe anual que aglutina a todos los informes realizados durante el año.

	Número de informes	Con párrafo de opinión	Sin párrafo de opinión
Cámara de Cuentas de Canarias	3	3	0
Cámara de Cuentas de Andalucía	5	3	2
Cámara de Comptos de Navarra	20	17	3
Cámara de Cuentas de Madrid	2	0	2
Sindicatura de Cuentas de la Generalidad de Cataluña	3	0	3

Tabla 2

Analizando la tabla 2, podemos ver que, únicamente la Cámara de Cuentas de Canarias, la Cámara de Cuentas de Andalucía y la Cámara de Comptos de Navarra incluyen párrafo de opinión en sus informes.

La Cámara de Cuentas de Canarias es el único OCEX donde, para todos los informes publicados, aparece párrafo de opinión de forma clara, la estructura que presenta éste la analizaremos más adelante.

En la Cámara de Comptos de Navarra, el 85% de los informes publicados cuentan con dicho párrafo. Los informes donde este párrafo aparece son los referentes a la fiscalización de los Ayuntamientos y Consejos.

Por último, en la Cámara de Cuentas de Andalucía, el 60% de los informes de fiscalización, para el año de referencia, poseen párrafo de opinión.

En la tabla 3, donde aparecen aquellos OCEX autonómicos que publican un solo informe anual que recoge todos los informes de fiscalización de los distintos entes, solo tenemos tres Cámaras, la Cámara de Cuentas de Galicia, la Cámara de Cuentas de Valencia y la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares.

Sin embargo ninguno de estos incluye párrafo de opinión, ni general para cada entes por separado, por lo que no influirá en nuestro análisis.

	Número de informes	Con párrafo de opinión	Sin párrafo de opinión	Con opinión dentro de otro párrafo
Cámara de Cuentas de Galicia	1	0	1	0
Cámara de Cuentas de Valencia	1	0	0	1
Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares	1	0	1	0

Tabla 3

Por último, sólo comentar que en la tabla 3 aparece otra columna cuyo nombre es “con opinión dentro de otro párrafo” y en ella recogemos aquellos informes que cuentan con opinión del auditor pero no recogida en un párrafo específico sino que está dentro de otro, normalmente en el apartado de conclusiones o recomendaciones.

Este es el único informe, de todos los OCEX analizados, donde se da esta circunstancia, por tanto no lo vamos a estudiar.

Una vez recogidos y ordenados todos los informes de auditoría públicos de los distintos OCEX, pasamos a realizar nuestra propuesta de párrafo de opinión para compararlos con los que aparezcan en éstos.

7. PROPUESTAS DE PÁRRAFO DE OPINIÓN.

En este apartado vamos a proponer un párrafo de opinión a incluir en el informe de auditoría pública para cada tipo de auditoría.

Se pueden realizar dos líneas de propuestas, uno vinculada al tipo de opinión (favorable, con salvedades, adversa o denegada), y otra en función del tipo de auditoría (de regularidad, operativa e integrada). En este trabajo nos hemos centrados, sólo, en la propuesta en función del tipo de auditoría.

Párrafo de opinión en un informe de auditoría de regularidad.

- Para una **auditoría de legalidad**, la cual trata de verificar si el organismo auditado cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos, el párrafo de opinión tendría el siguiente texto:
“En nuestra opinión,(excepto por las limitaciones al alcance y las salvedades puestas de manifiesto en el párrafo de salvedades)¹²⁷, la entidad auditada ha cumplido (o no ha cumplido)¹²⁸ durante el ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 20xx con la legislación que le es de aplicación”.
- Para una **auditoría financiera**, la cual trata de verificar si, a juicio del auditor, los estados contables del organismo auditado se presentan adecuadamente según los principios de contabilidad que le son aplicables, el texto propuesto para el párrafo de opinión será el siguiente:
“En nuestra opinión, (excepto por las limitaciones al alcance y las salvedades puestas de manifiesto en el párrafo de salvedades)², las cuentas anuales de la entidad auditada para el ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 20xx cumplen (o no ha cumplido)³, con los principios de contabilidad que le son aplicables”.

Párrafo de opinión en un informe de auditoría operativa.

- Para una **auditoría de eficacia**, la cual trata de verificar si los resultados obtenidos por el ente auditado alcanzan los objetivos previstos en sus respectivos programas de actuación, analizando en su caso las desviaciones observadas, el párrafo de opinión propuesto sería:
“En nuestra opinión,(excepto por las limitaciones al alcance y las salvedades puestas de manifiesto en el párrafo de salvedades)², la entidad auditada, para el ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 20xx, ha cumplido (o no ha cumplido)³, con los objetivos previstos por la entidad”.
- Para una auditoría de **economía y eficiencia**, la cual trata de verificar si el organismo auditado adquiere y utiliza los recursos humanos y materiales de forma económica y eficiente, el párrafo de opinión propuesto sería:
“En nuestra opinión, (excepto por las limitaciones al alcance y las salvedades puestas de manifiesto en el párrafo de salvedades)², la entidad auditada, para el ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 20xx, ha cumplido (o no ha cumplido)³ con los objetivos previstos por la entidad, y además lo ha hecho (o no lo ha logrado) de la manera más eficiente posible”.

Párrafo de opinión en un informe de auditoría integrada.

La auditoría integrada incluye los cuatro tipos de auditoría antes mencionados.

Hay que tener en cuenta que el párrafo de opinión para este tipo de informes debe, por tanto, informar acerca de:

- La adecuada presentación de la información financiera.
- El cumplimiento de la legislación vigente.

¹²⁷ En el caso de opinión con salvedades.

¹²⁸ En el caso de opinión adversa o desfavorable.

- El grado de consecución de los objetivos previstos.
- El grado de economía y eficiencia logradas en la gestión de los recursos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el párrafo de opinión que proponemos tendría el siguiente texto:

“En nuestra opinión (excepto por las limitaciones al alcance y las salvedades puestas de manifiesto en el párrafo de salvedades)², la entidad auditada ha cumplido (o no ha cumplido)⁴, durante el ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 20xx, con la legislación que le es de aplicación, ha cumplido (o no ha cumplido)¹²⁹ con los principios de contabilidad que le son aplicables, ha cumplido (o no ha cumplido)⁴ con los objetivos previstos y lo ha hecho (o no lo ha logrado)⁴, de la forma más eficiente posible”.

Por último, el párrafo de opinión que se debería incluir, para el caso de opinión denegada, en cualquiera de los tres tipos de auditoría (de regularidad, operativa e integrada), sería:

“Tenemos que denegar la emisión de opinión debido a la importancia de las limitaciones al alcance (incertidumbres) puestas de manifiesto en el párrafo de salvedades”

Una vez realizada nuestras propuestas de párrafos de opinión vamos a proceder a comparar ésta con el aparecido en los informes de auditoría públicos de los distintos OCEX.

8. ESTUDIO COMPARATIVO.

En esta parte del trabajo analizaremos la estructura que presenta el párrafo de opinión en los OCEX que los contienen (Cámara de Cuentas de Andalucía, Cámara de Cuentas de Canarias y Cámara de Compts de Navarra), para después comparar ésta con las propuestas del punto anterior.

Comenzamos por aquel OCEX que posee mayor número de informes con párrafo de opinión en relación al total de informes.

En la Cámara de Cuentas de Canarias, los tres informes que tenemos cuentan con dicho párrafo y además todos son informes de auditoría de regularidad. En dos de ellos se trata la auditoría de legalidad y la financiera, a la vez, y a la hora de emitirse la opinión, ésta se desglosa y se emite la opinión por separado para cada auditoría. En el tercer informe, únicamente se fiscaliza la legalidad, en este caso del fondo de compensación interterritorial, e igualmente se emite una opinión clara y concisa.

Por tanto podemos decir que los párrafos de opinión emitidos por la Cámara de Cuentas de Canarias se ajustan a la propuesta del punto anterior y que responden a las siguientes características: claros, concisos y estructurados.

² En el caso de opinión con salvedades.

¹²⁹ En el caso de opinión adversa o desfavorable.

En la Cámara de Comptos de Navarra, el 94% de los informes que contienen opinión, la expresan, al igual que en la Cámara de Cuentas de Canarias, de forma desglosada para cada tipo de auditoría (de legalidad, financiera, de eficacia, eficiencia y economía). Del mismo modo, la opinión expresada es clara y concisa.

Por tanto podemos decir que la opiniones expresadas por la Cámara de Comptos de Navarra en sus informes, se ajusta a las características básicas expresadas en la propuesta de párrafo de opinión.

En relación a la Cámara de Cuentas de Andalucía, el párrafo de opinión promedio que se suele incluir en los informes no está desglosado en cada tipo de auditoría, es más general y presenta menor claridad, debido a que a veces se confunde con las conclusiones del informe.

Por tanto, por dicho motivo, creemos que la opinión expresada por la Cámara de Cuentas de Andalucía no se ajusta a la propuesta formulada anteriormente.

9. CONCLUSIONES.

Las conclusiones a las que hemos llegado tras la realización del presente trabajo son las siguientes.

1. El informe de auditoría público emitido por el auditor debe describir las circunstancias concretas en las que se ha realizado la auditoría, y las conclusiones específicas acerca de la calidad de la información económico-financiera.
2. Es necesario que en el informe de auditoría público el auditor, exprese su opinión acerca de la razonabilidad de la información contenida en la cuentas.
3. Es necesario que dicho informe contenga un párrafo de opinión totalmente diferenciado del resto de párrafos contenidos en el informe.
4. No se observa que los distintos OCEX apliquen un criterio uniforme para emitir una opinión en los informes de fiscalización. Así de los ocho OCEX examinados, únicamente tres (Cámara de Comptos de Navarra, Cámara de Cuentas de Andalucía y Cámara de Cuentas de Canarias), incluyen en sus informes, por lo general, un párrafo de opinión. Los restantes OCEX consultados, no suelen emitir opinión en sus informes de fiscalización.
5. En su mayoría, el tipo de auditoría de aquellos informes en los que se incluye párrafo de opinión, es de regularidad. En estos casos, la opinión se refiere a la razonabilidad de los estados financieros de la entidad fiscalizada y si su actividad se adecua a la legalidad que le es aplicable, lo que es acorde con el contenido de las distintas normas técnicas de auditoría..
6. Entendemos que no es determinante para emitir la opinión la diversa tipología de las entidades que son objeto de una auditoría de regularidad, así habría que emitir opinión tanto si el ente fiscalizado está sujeto a la contabilidad privada- en el caso de las empresas públicas- como si se fiscalizan entes sujetos a la contabilidad pública.

10. BIBLIOGRAFÍA

- Alonso, E.: Auditoría de Economía, Eficiencia y Eficacia en el Sector Público. Ed. Cámara de Comptes de Navarra, Pamplona, 1994.
- American Accounting Association: A Statement of Basic Auditing Concepts. Studies in Accounting Research N° 6, A.A.A., Illinois.
- Aragón Sánchez, C.: Alcances y malversaciones en las auditorías del Tribunal de Cuentas. Aspectos contables. Comunicación publicada en la I Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable de ASEPUC en Sevilla 1996.
- Arenas Torres, P.: Auditoría fiscal: delimitación del concepto. Características. Las contingencias fiscales y el informe de auditoría. Comunicación publicada en la I Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable de ASEPUC en Sevilla 1996.
- [Arenas Torres, P.](http://www.5campus.org): Informes de Auditoría. (2001) [en línea] *5campus.org*, Auditoría <<http://www.5campus.org/leccion/auditoria03>>
- Arens, A. Y Loebbecke, J.: Auditing: An integrated approach, 6ª Edición, Prentice-Hall internacional, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1994.
- Benito López, B.: Manual de Contabilidad Pública. Edit. Pirámide. Madrid 1995.
- Brusca Alijarde, I y Cándor López, V.: Hacia la evaluación de la gestión en la Administraciones Públicas. Auditoría Pública, nº 19 p.67-76. 1999.
- Cámara de Cuentas de Andalucía: Los órganos de control externo y el sector público. Sevilla 1992.
- Cañibano Calvo, L.: Curso de Auditoría Contable, Ed. Pirámide. Madrid 1990
- Cañibano Calvo, L.: Curso de Auditoría Contable, Ed. Pirámide. Madrid 1995
- Crespo Domínguez, M.A.: Nueva perspectiva de la Auditoría Pública. Ponencia publicada en la I Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable de ASEPUC en Sevilla 1996.
- Franco González, A., Lucuix García, I., Mallado Rodríguez, J.A.: Introducción a la Contabilidad Pública. Edición Digital@3, S.L.L. Sevilla. 2001.
- I.C.A.C., R.D. 1815/1991 por el que se aprueban las Normas Técnicas de Auditoría.
- IGAE: Manual de Contabilidad Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1995.
- IGAE: Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueban las Normas de Auditoría del Sector Público. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1997.
- INTOSAI: Directriz nº21 Evaluación del control interno y pruebas de control.
- INTOSAI: Normas de Auditoría
- LEY 1/1988 DE 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.** (BOJA núm. 24, de 22 de marzo)
- LEY 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas.
- Mallado Rodríguez, J.A.: .La oficina nacional de auditoría y el auditor privado/público. Acta del IX Jornada Hispano-Lusas de Gestión Científica. Islantilla, Lepe (Huelva). Febrero de 1999.
- Mautz, R.: Fundamentos de Auditoría, Ediciones Macchi S.A., Buenos Aires, 1970.
- Ordoqui Urdaci, L.: El alcance de las funciones fiscalizadoras y del control de legalidad de los OCEX. Artículo publicado en el nº 16 de la revista Auditoría Pública, pag.65.Febrero de 1999.
- Pou Setó, J.: Auditoría externa del sector público. Artículo publicado en el nº 54 de la revista de AECA, pág.22. Enero-Abril de 2001
- Pina, V. y Torres, L.: Control y auditoría en el Sector Público. (2001) *Contabilidad Pública* <http://www.5campus.com/leccion/contpub014>.
- Pina, V. y Torres, L.: Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las Administraciones Públicas. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Madrid, 1999.
- Pou, J.: Configuración del Sector Público a partir de la LOFAGE. Boletín nº 48 de AECA.
- Principios y norma de auditoría del sector público” Edit: Sindicatura de Comptes, 1992 Pag 54, 55, 56.**
- Sánchez Fernández de Valderrama, J.L.: Teoría y práctica de la Auditoría. Concepto y metodología. Ed. Ciencias de la Dirección. Madrid, 1996.
- Serra, V.: Las Normas de Auditoría: desarrollo institucional y concepto básico”, en la Auditoría en España, Montesinos, V., universidad de Valencia. Valencia, 1991.**
- Sierra Molina, G. y Ruiz García, E: La contabilidad y el control de la gestión pública. Cámara de Cuentas de Andalucía. Civitas Ediciones S.L. Madrid 2002.
- Sierra Molina, G., Escobar Pérez, B. y Orta Pérez, M.: Fundamentos de Contabilidad financiera para economistas. Prentice Hall. Madrid 2001.
- Sierra Molina, G. y Orta Pérez, M.: Teoría de la Auditoría Financiera. McGraw-Hill. Madrid 1996.
- Torres Pradas, L.: La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la Gestión Pública,. Edit. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid 2002.
- Torres Pradas, L.: La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la nueva Gestión Pública,. Artículo publicado en el nº 61 de la revista de AECA, pág.24. Septiembre-Diciembre de 2002