

## **MEMORIA DEL TRABAJO FIN DE GRADO**

Análisis empírico de la opinión de auditoría en el sector hotelero. Una retrospectiva de 5 años.

Empirical analysis of the audit opinion in the hotel industry. A 5 years retrospective.

Autora: D<sup>a</sup> Ana de León Borges

Tutora: D<sup>a</sup> Judit Mendoza Aguilar

Grado en Administración y Dirección de Empresas  
FACULTAD DE ECONOMÍA, EMPRESA Y TURISMO  
Curso Académico 2014 / 2015

LUGAR Y FECHA

En San Cristóbal de La Laguna a 24 de Junio de 2015

Dña. Judit Mendoza Aguilar del Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas

CERTIFICA:

Que la presente Memoria de Trabajo Fin de Grado en Administración y Dirección de Empresas titulada **“Análisis empírico de la opinión de auditoría en el sector hotelero. Una retrospectiva de 5 años”** y presentada por la alumna Ana de León Borges realizada bajo mi dirección, reúne las condiciones exigidas por la Guía Académica de la asignatura para su defensa.

Para que así conste y surta los efectos oportunos, firmo la presente en La Laguna a 24 de junio de 2015.

La tutora.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Judit Mendoza', with a long horizontal stroke extending to the right.

Fdo: Dña. Judit Mendoza Aguilar.

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>RESUMEN.....</b>	<b>1</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>2</b>
<b>1 PRELIMINARES DE AUDITORÍA.....</b>	<b>3</b>
1.1 AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.....	3
1.2 OBLIGACIÓN DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS .....	5
1.3 CIRCUNSTANCIAS CON EFECTO EN LA OPINIÓN DEL AUDITOR .....	6
1.4 TIPOS DE OPINIÓN.....	8
<b>2 PRELIMINARES DEL SECTOR TURÍSTICO .....</b>	<b>9</b>
2.1 EL SECTOR TURÍSTICO EN ESPAÑA .....	10
2.2 EL SECTOR TURÍSTICO EN CANARIAS.....	11
<b>3 METODOLOGÍA.....</b>	<b>13</b>
3.1 ORIGEN DE LA INFORMACIÓN.....	13
3.2 CONTRASTE DE HIPÓTESIS.....	13
<b>4 DESCRIPCIÓN DE LA MUESTRA .....</b>	<b>14</b>
4.1 SELECCIÓN DE LA MUESTRA.....	14
4.2 GRUPOS DE LA MUESTRA .....	15
4.3 TRATAMIENTO DE LOS DATOS .....	16
<b>5 CLASIFICACIÓN DE LAS SALVEDADEES.....</b>	<b>16</b>
5.1 SALVEDADEES EN CANARIAS.....	17
5.2 SALVEDADEES EN EL RESTO DE ESPAÑA.....	18
5.3 COMPARATIVA ENTRE CANARIAS Y EL RESTO DE ESPAÑA .....	20
<b>6 LA RELACIÓN ENTRE LA OPINIÓN DE AUDITORÍA Y EL TAMAÑO DE LA EMPRESA .....</b>	<b>20</b>
6.1 CLASIFICACIÓN POR TAMAÑO.....	20
6.2 CLASIFICACIÓN POR TIPO DE OPINIÓN Y TAMAÑO .....	21
6.3 CONCLUSIONES SOBRE EL TIPO DE OPINIÓN EN FUNCIÓN DEL TAMAÑO .....	24
<b>7 RELACIÓN ENTRE CAMBIO DE AUDITOR Y LA OPINIÓN DE AUDITORÍA .....</b>	<b>25</b>
7.1 CAMBIO DE AUDITOR EN CANARIAS .....	25
7.2 CAMBIO DE AUDITOR EN EL RESTO DE ESPAÑA .....	25
7.3 CONCLUSIONES COMPARATIVAS SOBRE EL CAMBIO DE AUDITOR	26
<b>8 CONCLUSIONES.....</b>	<b>27</b>
<b>9 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>29</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>Tabla 1.1</b> - Balance, ECPN y Memoria abreviada.....	5
<b>Tabla 1.2</b> - Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada .....	6
<b>Tabla 1.3</b> - Auditoría de estados financieros.....	6
<b>Tabla 1.4</b> - Juicio del auditor acerca de los efectos sobre los estados financieros.....	9
<b>Tabla 2.1</b> - Aportación del turismo al PIB de la economía española.....	10
<b>Tabla 2.2</b> - Ingresos y pagos por turismo.....	10
<b>Tabla 2.3</b> - Indicadores del turismo en establecimientos hoteleros (Turistas alojados) ..	11
<b>Tabla 2.4</b> - Comparación del impacto del turismo en Canarias con el conjunto de España .....	12
<b>Tabla 5.1</b> - Salvedades en Canarias .....	18
<b>Tabla 5.2</b> - Salvedades en el resto de España .....	19
<b>Tabla 6.1</b> - Clasificación por tamaño .....	20
<b>Tabla 6.2</b> - Tamaño de la muestra.....	21
<b>Tabla 6.3</b> - Relación entre la opinión y el tamaño de la empresa auditada en España ....	21
<b>Tabla 6.4</b> - Relación entre la opinión y el tamaño de la empresa auditada en Canarias ..	22
<b>Tabla 6.5</b> - Relación entre la opinión y el tamaño de la empresa auditada en el resto de España .....	23
<b>Tabla 7.1</b> - Cambio de auditor en Canarias.....	25
<b>Tabla 7.2</b> - Cambio de auditor en el resto de España.....	26

## ÍNDICE DE GRÁFICAS

<b>Gráfica 2.1</b> - Consumo turístico según emisor en 2013.....	12
<b>Gráfica 5.1</b> - Salvedades en Canarias .....	18
<b>Gráfica 5.2</b> - Salvedades en el resto de España .....	19
<b>Gráfica 6.1</b> - Relación entre la opinión y el tamaño de empresa en España.....	22
<b>Gráfica 6.2</b> - Relación entre opinión y tamaño de empresa en Canarias .....	23
<b>Gráfica 6.3</b> - Relación entre opinión y tamaño de empresa en el resto de España .....	24

## **RESUMEN**

El objetivo de este trabajo es analizar el informe de auditoría del sector hotelero en España en el periodo comprendido entre 2009 y 2013.

A partir de una muestra empírica, se clasifican los tipos de opinión contenidos en los informes para dar respuesta a cuestiones como qué salvedades se cometen más, o qué tipos de incertidumbres se presentan. Además, se estudia en cada caso si el comportamiento del sector en Canarias presenta diferencias con respecto al resto de España o si por el contrario los parámetros de conducta son similares.

A su vez, se examina la relación entre el tamaño de la empresa y el tipo de opinión, y la influencia del cambio de auditor en la opinión.

Finalmente, se pone de manifiesto la existencia de diferencias entre Canarias y el resto de España tanto en el análisis de los informes como en el estudio de las variables tamaño de empresa y cambio de auditor.

*Palabras clave:* auditoría, informe de auditoría, opinión de auditoría, sector hotelero.

## **ABSTRACT**

The aim of this research is to analyse the audit report of the hotel industry in Spain, in the period from 2009 to 2013.

Based on an empiric sample, we classify the sort of audit opinions contained in the audit reports in order to provide answers to questions such as what sort of qualifications are more frequent, or what kind of uncertainties are present.

Furthermore, we study the Canary Islands sector behavioural parameters to determine if they are different or similar to the rest of Spain. In addition, we study on one side the relation between the enterprise size and the sort of audit opinion and, on the other side, the influence of auditor change in the opinion.

Finally, differences between Canary Islands and the rest of Spain are revealed, both in the audit report analysis, and in the study of the “enterprise size” and “auditor change” variables.

*Key words:* Audit, audit report, audit opinion, hotel industry.

## INTRODUCCIÓN

En los últimos años nuestra sociedad ha vivido un periodo de globalización e internacionalización de la economía que hace necesaria la difusión de información financiera para un mejor funcionamiento de los mercados, cada vez más interrelacionados.

*“En un contexto de cambio e incertidumbre como el que estamos atravesando, es necesario destacar el papel del auditor a la hora de aportar la transparencia y la seguridad que necesitan los mercados”* (Lapastora, Goiriena, Guerra y García, 2014, p.13). En este sentido, el informe de auditoría sirve como apoyo para obtener una visión directa de la situación de las empresas al opinar sobre el grado de fiabilidad de sus estados financieros, fundamentales para la toma de decisiones de los agentes económicos, políticos y financieros.

Además, el sector hotelero se considera un elemento básico en la recuperación de la economía tras el periodo de crisis vivido. En España, y en particular en Canarias, dicho sector posee una gran importancia dada su aportación en el PIB y empleo. A su vez, España es considerada uno de los grandes destinos turísticos tanto por el número de visitantes como por la magnitud de ingresos recibidos del mismo (Gómez y González, 2014).

Por ello, el presente estudio se centra en el análisis del informe de auditoría de dicho sector entre 2009 y 2013.

El trabajo consiste en un análisis de los distintos tipos de opinión de auditoría del sector hotelero en España en el periodo comprendido entre 2009 y 2013 a partir de una muestra empírica de 118 empresas. Se lleva a cabo una clasificación de los tipos de opinión y a su vez, de las salvedades e incertidumbres encontradas en los informes de auditoría. Del mismo modo, se quiere corroborar relaciones del tipo: tamaño de la empresa-opinión de auditoría y cambio de auditor-opinión de auditoría, particularizando el caso de Canarias en comparación con el resto de España.

Por tanto, el objetivo global es inferir, a partir de los resultados de la muestra, conclusiones en relación con la auditoría del sector hotelero en España en el periodo mencionado, pudiendo establecer, si existiesen, diferencias entre Canarias y el resto del país, o por el contrario afirmar si el patrón de comportamiento es similar.

Un estudio tan concreto así planteado tiene justificada su relevancia y además es novedoso.

El método de investigación empleado para el análisis del informe de auditoría se diseña en tres fases: obtención de la información necesaria para la investigación (primera fase), procesamiento de los datos para convertirlos en información útil (segunda fase) y deducción de unas conclusiones en base a los objetivos propuestos (tercera fase).

Este trabajo tiene por objeto dar respuesta principalmente a las siguientes hipótesis:

1. Existen diferencias en la auditoría en Canarias con respecto al resto de España.
2. Existe relación entre el tamaño de la empresa y la opinión de auditoría.
3. Existe relación entre la el cambio de auditor y opinión de auditoría.

Los datos financieros sobre los informes de auditoría de las empresas del sector hotelero han sido extraídos de la base de datos online SABI dentro del periodo entre 2009 y 2013.

Posteriormente, se lleva a cabo el procesamiento y tratamiento de la información clasificándola en base a la tipología de las salvedades y al tamaño de la empresa, de modo que la muestra está organizada según dos criterios diferentes. Además, se examina la relación entre el tipo de opinión y cambio de auditor.

Finalmente, a partir de los resultados alcanzados, se infieren las conclusiones que responden a las cuestiones planteadas, sin perder de vista los objetivos establecidos de particularizar el caso de Canarias en comparación con el resto de España.

El presente trabajo se ha estructurado tal y como se desarrolla a continuación:

El primer capítulo se dedica al marco teórico y normativo que rodea al ámbito de la auditoría para poder analizar los datos obtenidos en base a las normas y procesos aceptados. A continuación, en un segundo capítulo, se describe la importancia del sector hotelero en España y en particular para Canarias, haciendo referencia a las cifras sobre el PIB y el empleo correspondientes a dicho sector.

En un tercer capítulo, se desarrolla en profundidad la metodología usada para la realización del estudio, esto es, el origen de la información y el contraste de hipótesis; haciendo mención de las herramientas usadas en cada fase.

El cuarto capítulo trata los criterios para la selección de la muestra y la descripción de la misma, separando entre el grupo de empresas canarias y el grupo de empresas del resto de España. Además, se incluye un epígrafe dedicado al tratamiento de los datos.

Los capítulos sexto, séptimo y octavo están dedicados respectivamente a la clasificación de las salvedades encontradas en los informes de auditoría, la relación entre el tamaño de la empresa y la opinión de auditoría, y la relación entre el cambio de auditor y la opinión de auditoría. A su vez, en cada capítulo, se extraen las conclusiones obtenidas haciendo la comparativa Canarias-resto de España.

## **1 PRELIMINARES DE AUDITORÍA**

En este capítulo se hace una síntesis del concepto de auditoría, la normativa vigente y los tipos de opinión, sentando las bases para una comprensión global del estudio que se va a realizar.

En primer lugar, es de vital importancia poner de manifiesto en qué consiste la auditoría de estados financieros y cuáles son los principales objetivos que persigue.

En segundo lugar, la normativa legal a la cual está sujeta, cuáles son los organismos encargados de regular la dinámica de auditoría, así como las reglas a las que deban atenerse las empresas durante el proceso de revisión de las cuentas anuales. Finalmente, se alude a los tipos de opinión que pueden emitirse en el informe final del auditor.

### **1.1 AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS**

Tal y como cita el artículo primero del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, TRLAC): *“Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros. A su vez, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de*

*acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas”.*

De igual manera, expone Arenas (2012) que la auditoría de cuentas es un proceso, liderado por un auditor, que consiste en la revisión y verificación de los estados financieros de una sociedad elaborados según la normativa establecida; y que tiene como principal misión emitir un informe que exponga la fiabilidad de las cuentas anuales de una sociedad.

Así, el auditor tiene en sus manos el cometido de manifestar su opinión acerca de las cuentas de una organización, valorando si se han elaborado de acuerdo con los Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados.

El ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) es la institución encargada de publicar todas las cuestiones relacionadas con los principios y normas contables que afectan al ámbito de la auditoría, de forma que sirven de guía para realizar dicho trabajo. De acuerdo con lo que expone el ICAC, el auditor deberá buscar la evidencia suficiente y adecuada, utilizando los métodos y prácticas que considere oportunas, para lograr así la emisión de una opinión, ya sea positiva o negativa, sobre las cuentas anuales.

En España, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) que regulan los trabajos de auditoría financiera están contempladas en:

- Las normas contenidas en el Real Decreto Legislativo 1/2011 por el que se autoriza el TRLAC, y en su Reglamento de desarrollo aprobado por el Real Decreto 1517/2011.
- Las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por el ICAC, vigentes durante el quinquenio 2009-2013 de la muestra a estudio seleccionada para este trabajo, pero actualmente sustituidas por las NIA-ES<sup>1</sup>.  
Dichas normas comprenden aspectos detallados de la metodología de trabajo que debe desempeñar el auditor a fin de emitir una opinión responsable.
- Aquellas reglas o procedimientos que no estén incluidas en las anteriores, se tomarán en consideración en tanto en cuanto sean realizadas por el auditor de una manera generalizada en el desarrollo de su actividad.

Las NAGA están orientadas a medir la amplitud, profundidad y naturaleza en la ejecución de la auditoría. Además, pretenden ofrecer ayuda o asistencia a las pequeñas y medianas empresas en el ámbito contable cuando éstas lo precisen.

Es importante señalar la obligación de acatar dichas normas para todo auditor o sociedad de auditores inscritos en el ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas).

En definitiva, en las normas de auditoría se encuentran aquellos requisitos que contemplan el trabajo global del auditor así como sus objetivos en cuanto a la elaboración del informe final con la correspondiente emisión de su opinión de auditoría. Conocido el

---

<sup>1</sup>Estas últimas son la adaptación de las normas internacionales a la normativa española mediante resoluciones del ICAC publicadas en el BOE del 13 de noviembre de 2013. Las NIA-ES son de obligado cumplimiento para auditorías de cuentas correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014 y para cualquier trabajo contratado a partir de 2015.



contexto de la auditoría, estamos en disposición de profundizar en el ámbito de obligación de la misma.

## 1.2 OBLIGACIÓN DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Según lo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC<sup>2</sup>), en su artículo 263.1, las cuentas anuales de una sociedad y, en su caso, el informe de gestión<sup>3</sup> han de ser revisados por un auditor de cuentas. Esta obligación, según la disposición adicional primera del reglamento que desarrolla el TRLAC, permanece para todas las sociedades a excepción de aquellas que puedan elaborar balance abreviado de acuerdo con lo establecido en el artículo 257 del TRLSC.

A finales de septiembre de 2013, el artículo 257 del Real Decreto Legislativo fue modificado por la Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Dicha modificación, que entra en vigor el 29 de septiembre de 2013, ampliaba los límites establecidos para elaborar cuentas anuales normales.

Este cambio hace que, a partir de dicha fecha, una sociedad puede encontrarse en la obligación de auditar sus cuentas anuales pero al mismo tiempo estar exenta de elaborarlas en modelo normal.

Este es un aspecto que debemos tener presente a la hora de realizar nuestro análisis en los datos referentes al año 2013 a diferencia de los años 2009-2012.

### - Balance, ECPN y Memoria abreviada

Para que una sociedad esté en disposición de elaborar Balance, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) y Memoria en modo abreviado se deben reunir durante dos ejercicios consecutivos dos de los requisitos expuestos en la normativa (artículo 257 del TRLSC). Esto es, no superar dos de los límites siguientes<sup>4</sup>:

**Tabla 1.1 - Balance, ECPN y Memoria abreviada**

	Desde 1-1-2008	Desde 29-09-2013
Total Activo	2.850	4.000
Importe neto cifra anual de negocios	5.700	8.000
Trabajadores	50	50

Unidades: miles de euros.  
Fuente: art. 257 TRLSC.

### - Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada:

Para que una sociedad esté en disposición de elaborar Cuenta de Pérdidas y ganancias en modo abreviado se deben reunir durante dos ejercicios consecutivos dos de los requisitos expuestos en la normativa (artículo 258 del TRLSC). Esto es, no superar dos de los límites siguientes<sup>5</sup>:

<sup>2</sup> TRLSC: Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

<sup>3</sup> Documento distinto de una cuenta anual que nos informa sobre la evolución y situación del negocio.

<sup>4</sup> En el primer ejercicio social desde su constitución/transformación/fusión, la sociedad está exenta de presentar modelo normal si reúne dos de las tres circunstancias a cierre de dicho ejercicio.

<sup>5</sup> En el primer ejercicio social desde su constitución/transformación/fusión, la sociedad está exenta de presentar modelo normal si reúne dos de las tres circunstancias a cierre de dicho ejercicio.

**Tabla 1.2 - Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada**

	<b>Desde 1-1-2008</b>
	(y sin cambios a partir de 29-09-2013)
Total Activo	11.400
Importe neto cifra de negocios	22.800
Trabajadores	250

Unidades: miles de euros.  
Fuente: art. 258 TRLSC.

Estos límites regulan la obligación de elaborar o no cuentas anuales en modelo normal. Del mismo modo, el TRLSC en su artículo 263.2 regula los límites de la obligación de auditar, esto es, a parte de aquellas entidades obligadas a auditar<sup>6</sup>, según la normativa vigente, también auditarán las empresas que durante dos ejercicios consecutivos superen dos de los límites establecidos tal y como se muestra en la tabla 1.3:

**Tabla 1.3 - Auditoría de estados financieros**

Total Activo	2.850
Importe neto cifra de negocios	5.700
Trabajadores	50

Unidades: miles de euros.  
Fuente: art. 263.2 TRLSC.

### 1.3 CIRCUNSTANCIAS CON EFECTO EN LA OPINIÓN DEL AUDITOR

Conocer las circunstancias que provocan la modificación de la opinión de auditoría es imprescindible para comprender las razones que llevan al auditor a emitir una opinión concreta sobre las cuentas anuales, y en base a qué criterios se escogen unas u otras. Dichas circunstancias pueden ser:

#### 1.3.1 Incorrecciones materiales

Según lo que determinan las NAGA, las incorrecciones materiales se entienden como errores contables, de acuerdo con lo que establece la norma en cuanto a las cantidades, clasificación o presentación de las partidas dentro de las cuentas anuales. Por tanto, cuando se habla de incorrecciones materiales se refiere a:

- a. Uso de normas o principios distintos de los que se encuentran dentro del marco normativo que se aplica.
- b. Elaboración incorrecta de las cuentas o estados financieros.
- c. Falta de información que provoca insuficiencia e incomprensión de las cuentas anuales.

---

<sup>6</sup> Entidades obligadas a la auditoría de cuentas: Cotización de sus títulos, emisión de obligaciones en oferta pública, actividades de intermediación financiera, actividades sujetas a la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Admón. Públicas o fondos UE de más de 600.000 euros, obras, gestión de servicios públicos, suministros, consultoría y asistencia y servicios a las Admón. Públicas de más de 600.000 euros y que representen más 50% de su cifra de negocios y entidades de las cuales socios con al menos el 5% del capital social hayan solicitado auditoría.

- d. Hechos posteriores a la fecha de cierre de las cuentas que no se hayan incluido y cuyo efecto se considere significativo.

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrolla aplicando obligatoriamente los 6 principios contables contemplados en el marco conceptual del PGC 2007<sup>7</sup>:

1. **Empresa en funcionamiento:** se considerará, salvo que se justifique causa justa, que la empresa continúa con su negocio en un futuro previsible.
2. **Devengo:** los hechos económicos y contables se registrarán en el momento que se produzcan independientemente de la fecha de cobro o pago de los mismos.
3. **Uniformidad:** los hechos económicos deberán registrarse de acuerdo a un estilo o criterio determinado, y mantenerlo a lo largo del tiempo de tal forma que se eviten errores informativos.
4. **Prudencia:** se deberán registrar únicamente aquellos beneficios que se hayan obtenido para conservar la fiabilidad en las cuentas anuales.
5. **No compensación:** no se podrá, salvo que la norma especifique lo contrario, compensar las partidas de activo y pasivo así como los ingresos y gastos propios de las cuentas anuales.
6. **Importancia relativa:** se admite la no aplicación de las normas de contabilización de ciertos hechos económicos si estos no superan el grado de importancia relativa, y por tanto no alteren la imagen fiel de las cuentas.

De acuerdo con la definición anterior, el incumplimiento de alguno de estos principios daría lugar a una incorrección material a detectar por el auditor.

### 1.3.2 Limitaciones al alcance

Una limitación al alcance aparece cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría durante su trabajo, ni tampoco procedimientos alternativos; y por tanto, no alcanza una evidencia suficiente y adecuada de auditoría.

Se pueden distinguir dos tipos de limitaciones:

- a) Aquellas que vienen impuestas por la propia sociedad auditada.
- b) Aquellas que se producen por motivos o circunstancias ajenas a la sociedad.

### 1.3.3 Incertidumbres

Una incertidumbre es aquella situación de la que la empresa no puede conocer con certeza el desenlace a fecha de cierre de balance por depender de alguna otra situación que puede o no ocurrir en el futuro. Por ejemplo litigios, reclamaciones, contingencias fiscales o dudas sobre la continuidad de la entidad por diversas circunstancias.

Hasta la entrada en vigor de la resolución del 21 de diciembre de 2010 del ICAC<sup>8</sup>, el auditor que constataba una incertidumbre durante el análisis de estados financieros; correctamente incluida en la memoria, le daba **tratamiento de salvedad** por

---

<sup>7</sup> PGC 2007: Real decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 2007.

<sup>8</sup> Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (BOE N° 36, de 11 de febrero).

incertidumbre. En el párrafo de opinión del informe, por tanto, se detallaban las circunstancias y motivos que llevaban al auditor a emitir opinión con salvedades por incertidumbre.

Sin embargo, la citada resolución, de obligado cumplimiento para informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2011, modifica el tratamiento de las incertidumbres estableciendo que el auditor, cuando exista una incertidumbre que afecte a las cuentas anuales de manera significativa debe incluir en su informe un párrafo de énfasis. Solo en el caso de que la incertidumbre significativa se refiera a cuestiones relacionadas con problemas de empresa en funcionamiento y la información relativa a esta situación no esté correctamente plasmada en la memoria, entonces el auditor tendrá que considerar tal circunstancia como un incumplimiento de principios y criterios contables pudiendo generar una **opinión con salvedades**.

En casos muy particulares, el auditor puede considerar adecuada **la denegación de la opinión** en lugar de incluir un párrafo de énfasis antes múltiples incertidumbres que tengan un efecto muy significativo sobre las cuentas anuales.

#### 1.4 TIPOS DE OPINIÓN

Se distinguen cuatro tipos de opinión de auditoría: opinión favorable, opinión con salvedades, opinión denegada y opinión desfavorable.

A efectos de definir cada tipo de opinión, es preciso aclarar el alcance de las circunstancias que llevan a la emisión de una opinión u otra. En este sentido, el auditor se refiere al término “muy significativo” para describir los posibles efectos sobre los estados financieros que a su juicio:

- No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros.
- En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicas, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros.
- En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Por otra parte, alude al término “significativo” o “material” cuando existen posibles efectos sobre las cuentas anuales que imposibiliten el conocimiento total de los estados financieros, pero que ello no supone la incompreensión de los mismos.

Además, a la hora de catalogar cada una de las anteriores circunstancias como significativa o muy significativa, el auditor tendrá que aplicar las normas de auditoría sobre **importancia relativa**. Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

En definitiva, por aspectos significativos se entiende aquellos que se encuentren dentro del intervalo entre el límite inferior y superior de importancia relativa. Por otro lado, los aspectos muy significativos se hallan por encima del límite superior de importancia relativa.

Según lo anteriormente expuesto, y conociendo las circunstancias que provocan la elección de una opinión, el auditor emite **opinión favorable (no modificada)** cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Por otra

parte, el auditor emite una **opinión con salvedades** si detecta incorrecciones materiales o limitaciones al alcance significativas en algún área dentro de las cuentas o estados financieros (no generalizadas). De igual forma, las incertidumbres son motivo para la emisión de opinión con salvedades, cosa que no sucede a partir de la entrada en vigor de la resolución del 21 de diciembre de 2010 del ICAC.

El auditor procede a la **denegación de la opinión** ante:

- Limitaciones al alcance muy significativas que imposibiliten la obtención de una evidencia cierta con respecto a la fiabilidad de las cuentas.
- Circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, y por tanto, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Finalmente, una **opinión desfavorable** viene dada por incorrecciones materiales muy significativas, que afectan de manera global a la imagen fiel de los estados financieros y que por tanto, no representan correctamente las cuentas anuales.

A modo de resumen de lo anteriormente expuesto:

**Tabla 1.4 - Juicio del auditor acerca de los efectos sobre los estados financieros**

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Impacto significativo		Impacto muy significativo
	Opinión con salvedades	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades		Opinión desfavorable
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría (limitación al alcance)	Opinión con salvedades		Denegación de opinión
Incertidumbres	2009 – 2010	A partir de 2011	Denegación de opinión
	Opinión con salvedades	Párrafo de énfasis	

Fuente: NIA-ES 705, Resolución de 21 de diciembre de 2010 del ICAC (modificación de la sección 3 de las NTA).  
Elaboración propia.

En adelante, se emplea el término “opinión modificada” para referirse a una opinión distinta de la favorable.

## 2 PRELIMINARES DEL SECTOR TURÍSTICO

Avanzando en la contextualización de este estudio, se debe justificar la importancia del sector turístico tanto a nivel nacional como particularmente en Canarias, al que pertenece el sector hotelero objeto de estudio.

Se comienza con una breve descripción de la magnitud de este sector para la economía española, así como la evolución y los cambios que ha sufrido a lo largo del periodo 2009-2013 motivados por la crisis económica en España. Seguidamente, se pone de manifiesto el contexto mundial en el que se mueve el turismo español.

De igual forma, se expone la repercusión del turismo en Canarias y su peso en el desarrollo y progreso económico.

## 2.1 EL SECTOR TURÍSTICO EN ESPAÑA

El sector turístico en España ha sido, y está siendo, un componente básico para el desarrollo y evolución de la economía. Su aportación en la recuperación económica es vital tanto por su participación en el PIB como en el empleo. Según el Instituto Nacional de Estadística (INE), la aportación del turismo sobre en la economía española, en concreto sobre el PIB, (Producto Interior Bruto), en el periodo entre 2009 y 2012 ronda entre un 10 y un 11%.

**Tabla 2.1 - Aportación del turismo al PIB de la economía española**

	2009	2010	2011	2012
Precios corrientes: porcentaje sobre el PIB	10,1%	10,4%	10,8%	10,9%

Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

Además, esta palpable importancia del sector turístico en nuestro país también queda reflejada en la balanza de pagos, como se muestra en la tabla 2.2. Tanto es así que, según la Cuenta Satélite del Turismo<sup>9</sup>, el sector turístico participa en la corrección del desequilibrio externo gracias a los ingresos que provienen del mismo.

**Tabla 2.2 - Ingresos y pagos por turismo**

	2009	2010	2011	2012
Ingresos	38.125	39.621	43.026	43.521
Pagos	12.086	12.663	12.349	11.911
Saldo	26.039	26.958	30.677	31.610

Fuente: Banco de España.

Unidades: millones de euros.

En este sentido, manifiestan Gómez y González (2014) en el Boletín Económico 67, que España se ha colocado en el tercer puesto del ranking mundial sobre la competitividad turística según el índice Travel&Tourism Competitiveness con cerca de 61 millones de turistas en 2013 por detrás de Francia y Estados Unidos.

Nuestro país ofrece un amplio contenido en alojamiento turístico, cada vez más centrado en establecimientos hoteleros de mayor calidad.

El alojamiento hotelero concentra el 64% de las llegadas anuales, aunque a partir de 2010 se produce un desplazamiento hacia la vivienda alquilada.

<sup>9</sup> Según el INE, la Cuenta Nacional del Turismo (CSTE) es un sistema de información económica relacionada con el turismo, diseñada como satélite del sistema principal de Cuentas Nacionales, que permite medir el impacto del Turismo sobre la Economía Nacional. Se compone de un conjunto de cuentas y tablas basadas en ciertos métodos acerca de la contabilidad nacional que nos ofrece datos sobre distintos parámetros económicos del turismo español. Está formado por tablas de oferta (producción y costes de empresas turísticas), tablas de demanda (tipo de turistas, bienes y servicios demandados...) y tablas que relacionan variables de oferta y demanda para una mejor comprensión del sector turístico.

Centrándonos en el periodo analizado en este estudio, los flujos internacionales en España se interrumpen en 2008 a causa del inicio de la crisis financiera que afectó a Europa de una manera generalizada. De hecho, los peores datos en cuanto a ingresos y rentabilidad se localizan en los años 2008 y 2009.

A partir de 2010, el sector turístico recupera cierto vigor en nuestro país, en concreto, la llegada de turistas creció a un ritmo promedio del 4%. Sin embargo, España debe enfrentarse a un nuevo marco competitivo: las economías emergentes. En particular, los países asiáticos lideran el crecimiento turístico en los últimos años tanto en entradas como en salidas de turistas.

De forma paralela, la demanda turística que llega a España sufre un cambio de tendencia hacia un público con mayor poder adquisitivo provenientes de países nórdicos y Rusia. Tanto es así que, en los últimos años, la llegada de turistas desde dichos países crece a tasas del 10 y el 40% respectivamente.

A su vez, la economía española se ha visto influenciada positivamente por la inestabilidad sociopolítica que tiene lugar en Egipto y Túnez a partir del 2011, esto es, se ha producido un redireccionamiento de turistas mediterráneos hacia España. Sin embargo, no sería extraño que esta situación se revierta cuando las condiciones en dichos países mejoren.

## 2.2 EL SECTOR TURÍSTICO EN CANARIAS

El sector turístico es un componente fundamental en la recuperación económica de toda la comunidad canaria. Según el Estudio de Impacto Económico del Turismo<sup>10</sup> (Canarias 2013) el PIB turístico alcanzó casi 12.600 millones de euros en el año 2013, un dato más que favorable tras la caída sufrida entre 2008 y 2009. Además, el establecimiento hotelero es uno de los protagonistas por sus cerca de 10 millones de turistas alojados entre 2011 y 2013 como se puede observar en la tabla 2.3.

Por otra parte, la participación en el empleo de este sector supone un 35,2% registrado en 2013 (Impactur Canarias, 2013).

**Tabla 2.3 - Indicadores del turismo en establecimientos hoteleros (Turistas alojados)**

	2011	2012	2013
España	2.388.266	2.107.427	2.092.532
Alemania	2.538.796	2.454.105	2.466.614
Reino Unido	2.050.129	2.081.420	2.272.291
Holanda	320.833	330.664	336.359
Suecia	352.274	348.010	387.512
Francia	245.964	263.939	322.743
Otros	1.885.174	1.860.014	2.022.146
<b>TOTAL</b>	<b>7.896.262</b>	<b>9.455.579</b>	<b>9.900.197</b>

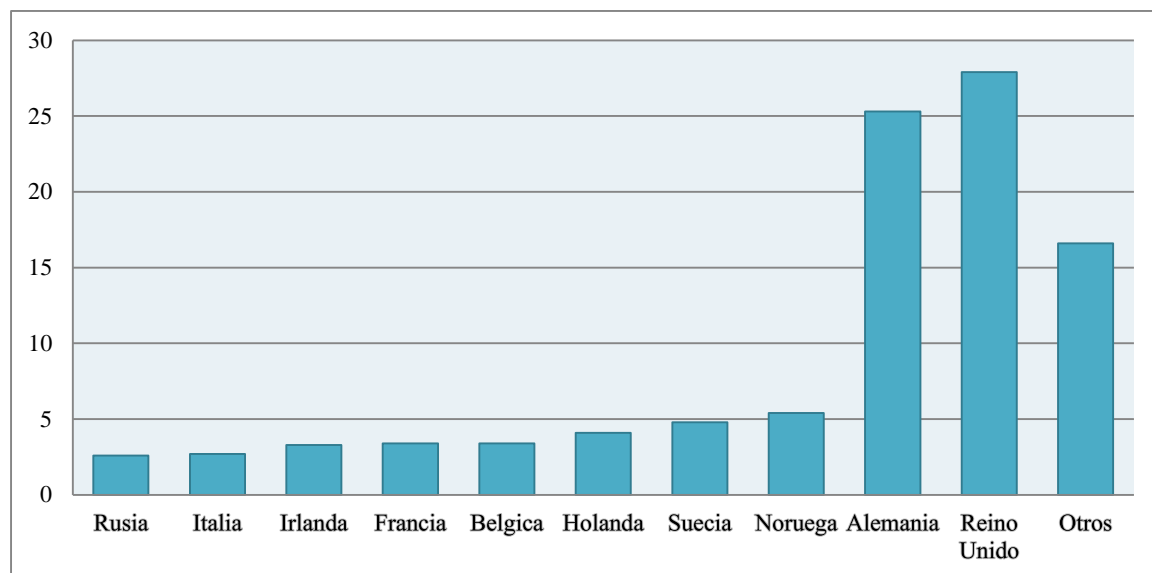
Fuente: ISTAC, Canarias en cifras 2013.

A partir de 2011, se registran llegadas de turistas con una mayor capacidad de gasto en el lugar de destino, que repercute directamente en la rentabilidad del sector. En 2013, como pone de manifiesto la gráfica 2.1, Reino Unido y Alemania son líderes en Canarias en cuanto a su aportación en el consumo turístico con 2.329 y 2.117 millones de euros

<sup>10</sup> El Estudio de Impacto Económico del Turismo es una publicación por parte de Exceltur (Alianza para la Excelencia turística) cuyos objetivos son analizar el ámbito socioeconómico del turismo como principal industria de España y así colaborar en la mejora de la competitividad del sector.

respectivamente. Representan el 27,9% y 25,3% del total del consumo turístico extranjero en Canarias en ese año. Seguidamente, destaca la presencia de países nórdicos, mercado belga y francés.

**Gráfica 2.1 - Consumo turístico según emisor en 2013**



Fuente: Estudio IMPACTUR Canarias 2013.

Unidades: %.

De forma adicional, debemos añadir la llegada de turistas desde el arco mediterráneo, de igual manera que en el resto de España, motivada por la inestabilidad política que sufren países como Egipto. Esta situación se puede evidenciar en un incremento de los ingresos turístico en 2013 de un 6,9%.

Por tanto, en base a lo proporcionado por Impactur (Estudio del Impacto Económico del Turismo sobre la Economía y el Empleo de las Islas Canarias) se demuestra la importancia del sector turístico en la economía de Canarias por su aportación tanto en el PIB como en el empleo del archipiélago. A esto se le añade su vinculación con actividades secundarias unidas al turismo, como el sector alimenticio o la construcción.

### **Comparación entre Canarias y el resto de España**

La importancia del turismo en Canarias sobresale significativamente a España tal y como se muestra en la tabla 2.4. Por ello, las diferencias encontradas entre Canarias y el resto de España en las conclusiones de este estudio cobran aún más relevancia.

**Tabla 2.4 - Comparación del impacto del turismo en Canarias con el conjunto de España**

<b>Año 2013</b>	<b>Canarias</b>	<b>España</b>
PIB	31,2%	10,9%
Empleo	35,2%	11,9%

Fuente: IMPACTUR 2013, Cuenta Satélite del Turismo.



### **3 METODOLOGÍA**

El presente capítulo describe el procedimiento seguido para la consecución de los objetivos propuestos sobre el análisis del informe de auditoría que se realiza en este trabajo. La investigación aplica un método inductivo mediante la observación del comportamiento de la muestra de empresas españolas de las cuales se obtiene información sobre los estados financieros tras el proceso de auditoría ejecutado por el auditor.

El diseño de este estudio consta de tres fases: la primera fase está dedicada a la obtención de la información necesaria para la investigación, la segunda fase comprende el procesamiento de los datos para convertirlos en información útil y la tercera fase está destinada a la emisión de las conclusiones obtenidas tras la realización del estudio.

#### **3.1 ORIGEN DE LA INFORMACIÓN**

El estudio parte de la obtención de información sobre un conjunto de empresas pertenecientes al sector hotelero español a la que nos referimos como muestra de la investigación. En el siguiente capítulo se profundiza en las características y naturaleza de dicha muestra.

Los datos de la muestra se extraen de la base de datos online SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos). El SABI es una herramienta digital elaborada por Informa D&B <sup>11</sup> en colaboración con Bureau Van Dijk<sup>12</sup> que contiene datos públicos sobre las cuentas anuales de empresas españolas y portuguesas y además, es útil en el análisis financiero y marketing estratégico de las mismas.

La información financiera y contable extraída de cada una de las empresas que ha sido utilizada para el estudio dentro del periodo comprendido entre 2009 y 2013 se compone por:

- Ingresos de explotación, resultado del ejercicio y total de activo.
- Número de empleados.
- Modelo de cuentas anuales.
- Auditor.
- Opinión de auditoría.
- Párrafo intermedio de opinión.

Una vez se ha obtenido la información necesaria debe ser procesada y estructurada para su posterior análisis.

#### **3.2 CONTRASTE DE HIPÓTESIS**

En relación con el procesamiento de la información, nos apoyamos en el Excel como herramienta principal que nos permite ordenar y clasificar los datos de la muestra atendiendo a los objetivos propuestos.

El trabajo a realizar está centrado en corroborar, mediante el análisis de los informes de auditoría de la muestra, la veracidad o falsedad de las siguientes hipótesis:

---

<sup>11</sup> Informa D&B es la filial de CESCE (grupo de referencia en la gestión integral del riesgo comercial) líder en el suministro de Información Comercial, Financiera y de Marketing de empresas y empresarios, para aumentar el conocimiento de clientes y proveedores y minimizar el riesgo comercial.

<sup>12</sup> Bureau Van Dijk es una compañía dedicada a la creación de bases de datos con información de empresas e inteligencia de negocios por país, región y a nivel mundial.

1. Existen diferencias en la auditoría en Canarias con respecto al resto de España.
2. Existe relación entre el tamaño de la empresa y la opinión de auditoría.
3. Existe relación entre el cambio de auditor y la opinión de auditoría.

Para alcanzar los objetivos marcados se clasifica, por un lado, la muestra en función de la tipología de las salvedades (véanse epígrafes 5.1 y 5.2). Se lleva a cabo el análisis individual de las salvedades encontradas en los informes de cada empresa en todos los años del periodo estudiado. Por otro lado, se clasifica a la muestra según el tamaño de la empresa siguiendo los parámetros establecidos por la Unión Europea a cerca de esta variable. Se realiza la división entre micro, pequeña, mediana y gran empresa y luego, se examina la relación existente con la opinión de auditoría (véanse epígrafes 6.1 y 6.2). Por último, se realiza la clasificación de la muestra conforme a la variable “cambio de auditor”. Se trata de observar cuántas empresas cambian de auditor a lo largo del periodo y si consecutivamente también cambia la opinión de auditoría (véase epígrafe 7.1).

Para contrastar las hipótesis se hace uso del Access<sup>13</sup> con el que se realizan las consultas oportunas, interrelacionando las variables tipo de opinión y cambio de auditor, y tipo de opinión con tamaño de la empresa, para conocer cuál es la conducta que siguen dichas variables dentro del sector.

A partir de los resultados alcanzados, se infieren las conclusiones que responden a las cuestiones planteadas desde el inicio y que han motivado la elaboración de este estudio concreto. Para mostrar los resultados del estudio, nos apoyamos en tablas y representaciones gráficas que ayudan a comprender e interpretar los datos con mayor facilidad, tanto durante la clasificación de la muestra como en la emisión de las conclusiones.

## **4 DESCRIPCIÓN DE LA MUESTRA**

En este capítulo se realiza una descripción sobre los criterios elegidos para la obtención de la muestra, así como las características propias de cada grupo estudiado. Además, se desglosan brevemente las acciones llevadas a cabo sobre los datos utilizados en el análisis.

### **4.1 SELECCIÓN DE LA MUESTRA**

Con objeto de analizar el informe de auditoría del sector hotelero en España, se ha extraído de la base de datos online SABI información sobre la opinión de auditoría así como datos financieros y económicos de una muestra de empresas de acuerdo con los siguientes criterios:

- Empresas activas españolas.
- Pertenecientes al sector dedicado al alojamiento turístico y similares (CNAE 551,552 y 559).
- En el periodo entre 2009 y 2013.
- Con opinión de auditoría todos y cada uno de los años del periodo seleccionado.

---

<sup>13</sup> Access: sistema de gestión de bases de datos que posibilita el manejo de una gran cantidad de datos de manera rápida y simple. Versión Access Microsoft 2013 (15.0.4717.1000).

El resultado de dicha búsqueda es una muestra compuesta por un total de 118 empresas del sector hotelero en España con datos sobre el informe de auditoría para todos los años del periodo 2009-2013. En relación a los criterios de selección se ha de mencionar que:

- Empresas activas: se han elegido aquellas empresas que en la actualidad mantienen su actividad económica, eliminando, por tanto, empresas que se encuentren en concurso de acreedores, en suspensión de pagos, quiebra o en cierre provisional, al igual que aquellas empresas que permanezcan inactivas.
- Localización: la muestra a estudio se compone de empresas localizadas en España. Durante el análisis, se llevará a cabo una descomposición entre las empresas situadas en Canarias y aquellas que se encuentran en el resto de España. Uno de los objetivos, ya mencionados, será establecer diferencias, si existiesen, entre la situación en Canarias y la Península.
- Opinión del auditor: se extrae información relativa a la opinión de auditoría en el periodo estudiado entre 2009 y 2013 para todos y cada uno de los años señalados. Dicho parámetro descrito es determinante para el tamaño de la muestra ya que si se planteara la búsqueda teniendo informe de auditoría “al menos para un año entre el periodo 2009-2013” el tamaño muestral aumentaría hasta 928 empresas entre Canarias y el resto de España.

Sin embargo, este estudio debe considerarse como un primer acercamiento al comportamiento del informe de auditoría en el sector hotelero, pudiendo continuarse con la investigación en un futuro para conseguir analizar de una forma más global la auditoría en este sector concreto.

El informe de auditoría con opinión distinta de aprobada incluye el texto del “párrafo intermedio” donde se explica el motivo por el cual no se puede emitir opinión favorable, que en la normativa vigente vendría encabezado por un párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”. Dicho texto de opinión es el utilizado para el análisis y clasificación de las salvedades.

## **4.2 GRUPOS DE LA MUESTRA**

La muestra de 118 empresas se divide en dos grupos según el criterio de que su domicilio social se localice en la comunidad autónoma de Canarias o en el resto de España.

### **4.2.1 Grupo de empresas canarias**

El grupo de empresas con domicilio social en Canarias está compuesto por 28 empresas activas del sector hotelero y con opinión de auditoría para todos los años entre 2009 y 2013. A priori, esta cifra puede generar ciertas contradicciones, dado que la economía en Canarias se nutre casi en su mayoría por actividades del sector hotelero y derivados del mismo. En este sentido, el sesgo principal de la búsqueda de empresas es la “opinión de auditoría para todos y cada uno de los años” puesto que si excluimos esta condición de la consulta, se obtendrían todas las empresas de hostelería activas localizadas en Canarias que hayan auditado sus estados financieros al menos una vez en el periodo establecido, en concreto, 173 empresas.

Por otra parte, es importante tener en cuenta que muchos de los hoteles en Canarias serán dependientes de grupos mayores localizados y consolidados fuera del territorio canario. Además, alguno de los hoteles con consideración de empresa individual que se

encuentren registrados fuera de Canarias a pesar de su localización, no se incluyen en la muestra de este primer grupo.

En síntesis, se puede deducir que aquellas empresas que no forman parte de la muestra, no lo hacen al no estar obligadas a la auditoría de sus cuentas anuales, porque no cumplen con la normativa de auditar los estados financieros, o porque pertenecen a un grupo con domicilio social fuera de Canarias.

La inferencia de conclusiones sobre este grupo se realiza asumiendo estos factores condicionantes sobre la muestra.

#### **4.2.2 Grupo de empresas del resto de España**

El grupo de empresas de la muestra con domicilio social localizado en una comunidad autónoma distinta de Canarias está formado por 90 empresas activas pertenecientes al sector hotelero con opinión de auditoría para todos los años comprendidos entre 2009 y 2013.

Más del 50% de estas empresas tiene domicilio social en Barcelona, Madrid o Baleares. Sin embargo, al igual que el grupo canario, habrá que tener en cuenta la existencia de grupos empresariales mayores que consoliden sus cuentas en territorios fuera de España y que por tanto, no se encuentran incluidas en este grupo. Además, sustituyendo la condición de “en todos los años” por “al menos uno” se contabilizarían 755 empresas.

Del mismo modo que el grupo de empresas canarias, éste será estudiado de manera independiente, analizando sus parámetros característicos para poder comprobar la existencia o no de diferencias con respecto al primer estrato de la muestra.

#### **4.3 TRATAMIENTO DE LOS DATOS**

Ambos grupos de la muestra serán examinados analizando sus parámetros característicos para poder comprobar la existencia o no de diferencias en base a los objetivos marcados en este estudio:

- Clasificar y cuantificar las salvedades e incertidumbres encontradas en los informes de auditoría en el periodo estudiado (véanse epígrafes 5.1 y 5.2).
- Clasificar la muestra según el tamaño de empresa para conocer la relación existente con la opinión de auditoría (véase epígrafe 6.2).
- Examinar la conexión entre el cambio de auditor y la opinión de auditoría (véase epígrafe 7.2).

El análisis de las empresas de la muestra, así expuesto, es una descripción, comparativa entre Canarias y el resto de España, del patrón de comportamiento del sector hotelero de España.

### **5 CLASIFICACIÓN DE LAS SALVEDADEDES**

El presente capítulo trata uno de los principales objetivos de este estudio: la clasificación de las salvedades de los informes de auditoría del sector hotelero en España. Para realizar el análisis se divide a la muestra en dos grupos, un grupo compuesto por 28 empresas canarias y otro formado por 90 empresas del resto de España.

En primer lugar, se examina la tipología de 39 salvedades halladas en los informes con opinión modificada para un acercamiento al comportamiento de sector hotelero en Canarias. En segundo lugar, aunque de una forma paralela, se analizan las 111 salvedades de las empresas del resto de España para finalmente poder establecer, si se encontraran, diferencias en el patrón de conducta entre ambos grupos de la muestra que aglutinan un total de 150 salvedades en el quinquenio 2009-2013.

Dado que se trata de dicho periodo, las salvedades a observar en los informes pueden ser incorrecciones materiales (véase epígrafe 1.3.1), limitaciones al alcance (véase epígrafe 1.3.2), e incertidumbres (véase epígrafe 1.3.3). Además, aparece un grupo de salvedades de las cuales no se posee información disponible para poder clasificarlas y que por lo tanto se agrupan bajo el nombre de “sin información”.

De modo que este capítulo está centrado en el estudio de la naturaleza de las salvedades que el auditor puede localizar en los informes con opinión modificada del sector hotelero español.

## **5.1 SALVEDADES EN CANARIAS**

Con respecto al grupo de la muestra formado por empresas canarias, se trata de 28 entidades dentro del sector hotelero canario que auditaron sus cuentas en todo el periodo estudiado. Dentro de este conjunto, solo 7 emitieron informe de auditoría con opinión modificada, más concretamente opinión con salvedades, suponiendo un 25% sobre el total del grupo.

El 75% restante son 21 empresas que durante el periodo estudiado emitieron opinión favorable; es decir, el auditor pudo confirmar la fiabilidad de los estados financieros de dichas empresas y no encontró evidencia alguna que supusiera lo contrario.

Debemos subrayar que todas las empresas, tanto aquellas con opinión con salvedades como con opinión favorable mantuvieron dicha opinión durante el periodo estudiado, esto es, no se producen cambios de opinión a lo largo de los 5 años examinados.

En relación con el análisis de los informes con salvedades, contamos en suma con 35 informes con opinión con salvedades entre 2009 y 2013.

Tras la clasificación de las salvedades analizadas exhaustivamente, los resultados obtenidos son los que se muestran en la tabla 5.1.

En este punto es preciso aclarar que durante el análisis se han encontrado ciertos casos con más de una salvedad en el mismo informe (tanto del mismo tipo de salvedad como distinto), por esta razón hablamos de un total de 39 salvedades aunque sean 35 informes con opinión modificada.

Como se puede observar en el gráfico y la tabla 5.1, las limitaciones al alcance predominan dentro de las salvedades encontradas en los informes. Suponen más de un 70% del total de las salvedades, salvo en 2009 donde el porcentaje es ligeramente inferior. Este hecho probablemente se debe a que las incertidumbres aún tenían tratamiento de salvedad (véase epígrafe 1.3.3).

En la mayoría de los casos, se produce una falta de disponibilidad para el auditor sobre información que se menciona en la memoria de la empresa.

Por otra parte, las salvedades por incorrecciones materiales presentan una tendencia estable durante el periodo. Destacan entre otras, la no comunicación por parte de la

sociedad de la participación en otras sociedades así como la falta de dotación de determinadas provisiones.

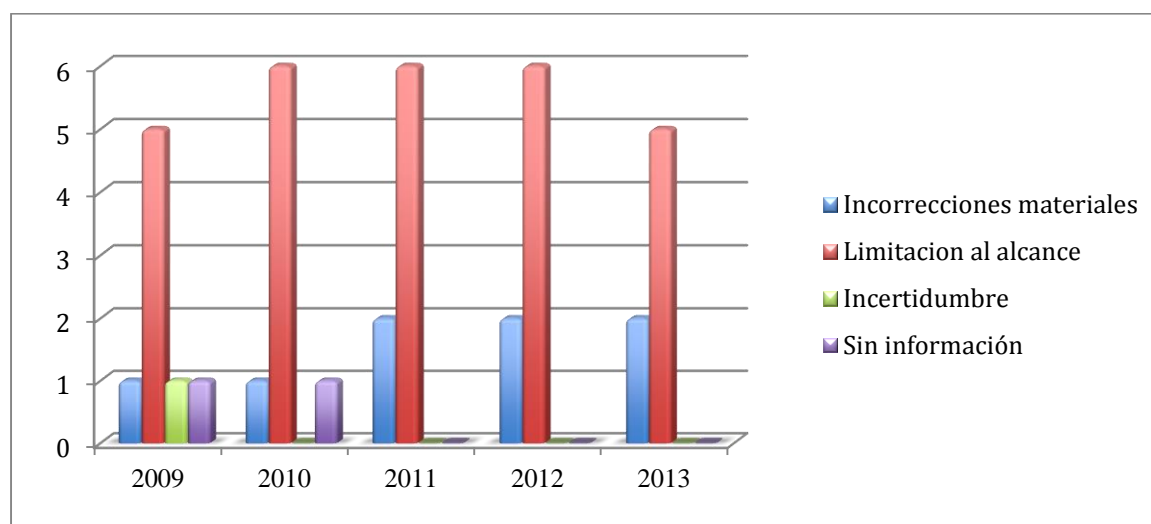
**Tabla 5.1 – Salvedades en Canarias**

Año	Incorrecciones materiales	Limitaciones al alcance	Incertidumbres	S.I	TOTAL
<b>2009</b>	1 12,5%	5 62,5%	1 12,5%	1 12,5%	8 100%
<b>2010</b>	1 12,5%	6 75%	0 0%	1 12,5%	8 100%
<b>2011</b>	2 25%	6 75%	0 0%	0 0%	8 100%
<b>2012</b>	2 25%	6 75%	0 0%	0 0%	8 100%
<b>2013</b>	2 28,5%	5 71,4%	0 0%	0 0%	7 100%

Fuente: SABI, elaboración propia.

S.I: sin información.

**Gráfica 5.1 - Salvedades en Canarias**



Fuente: SABI, elaboración propia.

## 5.2 SALVEDADES EN EL RESTO DE ESPAÑA

El segundo grupo de la muestra, formado por empresas localizadas en el resto de España, está constituido por un total de 90 entidades auditadas para el periodo observado. Tras el análisis de dicho grupo, se encuentran 17 empresas que presentan informes de auditoría con opinión modificada, para ser exactos, un 18,9% de las empresas del resto de España emitieron opinión con salvedades entre 2009 y 2013.

Por otra parte, se cuentan 73 empresas, un 81%, que auditaron sus cuentas anuales y emitieron opinión favorable en el periodo examinado.

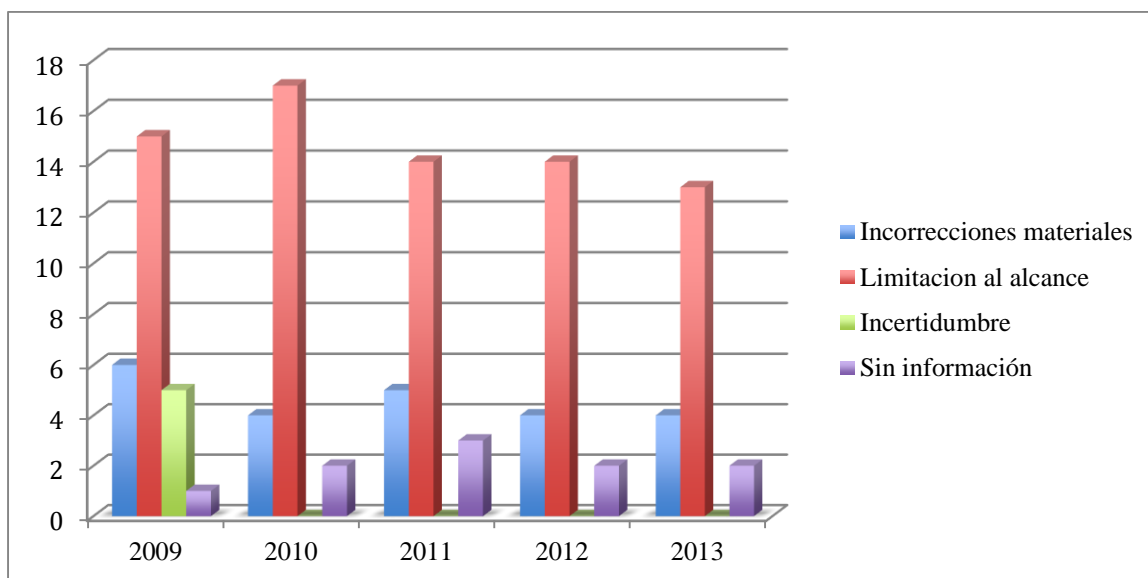
Por lo que se refiere a la clasificación de las salvedades de este grupo, se han examinado 85 informes con opinión modificada que acumulan un total de 111 salvedades.

**Tabla 5.2 - Salvedades en el resto de España**

Año	Incorrecciones materiales	Limitaciones al alcance	Incertidumbres	S.I	TOTAL
2009	6	15	5	1	27
	22,2%	55,6%	18,5%	3,7%	100%
2010	4	17	0	2	23
	17,4%	73,9%	0%	8,7%	100%
2011	5	14	0	3	22
	22,7%	63,6%	0%	13,6%	100%
2012	4	14	0	2	20
	20%	70%	0%	10%	100%
2013	4	13	0	2	19
	21,05%	68,4%	0%	10,5%	100%

Fuente: SABI, elaboración propia.  
S.I: sin información.

**Gráfica 5.2 - Salvedades en el resto de España**



Fuente: SABI, elaboración propia.

Según los resultados observados en el gráfico y tabla 5.2 las salvedades por limitación al alcance predominan de nuevo durante los 5 años estudiados, suponiendo más de un 60% , salvo en 2009 que, de nuevo, es ligeramente inferior. Del mismo modo que sucede con el grupo de empresas canarias, esto es consecuencia del tratamiento que se realizaba sobre las incertidumbres hasta la modificación de la resolución del ICAC.

En muchos de los casos, las limitaciones han venido motivadas por falta de evidencia en el saldo final de existencias (ya que no se pudo estar presente en el recuento de las mismas), y en otros por falta de información sobre la razonabilidad de ciertas provisiones o participaciones en otras sociedades.

Por otra parte, las incorrecciones materiales presentan una tendencia levemente negativa en todo el periodo.

### 5.3 COMPARATIVA ENTRE CANARIAS Y EL RESTO DE ESPAÑA

En base a los resultados del análisis realizado sobre las salvedades dentro de los informes de auditoría en cada grupo de la muestra, no se han encontrado importantes diferencias que deban ser destacadas, sin embargo, se pueden extraer una serie de semejanzas:

Se aprecia un comportamiento similar entre los grupos de la muestra en cuanto al tipo de salvedad encontrada. Tanto en Canarias como en el resto de España las salvedades más cometidas son las limitaciones al alcance. No obstante, el porcentaje de limitaciones al alcance en Canarias, más de un 70%, es mayor que el porcentaje observado en el resto de España.

Por otra parte, como se ha podido comprobar tanto las empresas canarias como las del resto de España mantuvieron la opinión de auditoría durante todo el periodo estudiado. En otras palabras, no se han producido cambios de opinión a lo largo de los 5 años en ninguna empresa de la muestra.

## 6 LA RELACIÓN ENTRE LA OPINIÓN DE AUDITORÍA Y EL TAMAÑO DE LA EMPRESA

Este capítulo está centrado en el análisis de la relación existente entre la variable “tamaño de la empresa” y la opinión de auditoría.

En primer lugar, se describen brevemente los criterios que se han utilizado como base para la clasificación de las empresas de la muestra según la variable tamaño. Tal y como marcan los objetivos propuestos, se examina la posible relación entre dichas variables distinguiendo entre los dos grupos de la muestra en busca de posibles diferencias.

Los resultados obtenidos sobre la dependencia o no entre la opinión y el tamaño de la organización se exponen tanto numérica como gráficamente, y se emiten las conclusiones alcanzadas al respecto.

### 6.1 CLASIFICACIÓN POR TAMAÑO

Para llevar a cabo la clasificación de la muestra según el tamaño, se acude a la definición de la Comisión Europea que expone: “*Las PYMEs son definidas como aquellos negocios que emplean menos de 250 empleados y que tienen un volumen de ventas anual de menos de 50 millones de euros y/o su total de balance (activo) es menos de 43 millones de euros. A su vez, comprenden tres categorías micro, pequeñas y medianas*” (Comisión Europea, 2014, p.10).

**Tabla 6.1 - Clasificación por tamaño**

<b>Tamaño</b>	<b>Empleados</b>	<b>Volumen de negocio</b>	<b>o</b>	<b>Balance</b>
Micro	<10	< 2.000		< 2.000
Pequeña	<50	< 10.000		< 10.000
Mediana	<250	< 50.000		< 43.000

Fuente: Comisión Europea.

Unidades: miles de euros.

Asimismo, toda empresa que no pertenezca a alguna de estas categorías, es clasificada como gran empresa, esto es, entidad que posee más de 250 empleados y registra un



volumen de negocio superior a 50 millones de euros y/o un balance por encima de 43 millones de euros.

En lo que se refiere a la muestra, se ha confeccionado la clasificación por tamaño teniendo en cuenta el número de empleados y el total de balance o activo. Los resultados distinguiendo entre Canarias y el resto de España, son:

**Tabla 6.2 – Tamaño de la muestra**

Tamaño	España		Canarias		Resto de España	
	Nº de empresas	Porcentaje	Nº de empresas	Porcentaje	Nº de empresas	Porcentaje
Micro	1	0,84%	0	0%	1	1%
Pequeña	10	8,40%	1	3,60%	8	8,90%
Mediana	75	63,60%	18	64,20%	58	64,40%
Grande	32	27,11%	9	32,10%	23	25,60%
<b>TOTAL</b>	<b>118</b>	<b>100%</b>	<b>28</b>	<b>100%</b>	<b>90</b>	<b>100%</b>

Fuente: SABI, elaboración propia.

Como se puede observar en la tabla 6.2, más de la mitad de las empresas de la muestra pertenecen a la categoría de mediana empresa, además, tanto en Canarias como en el resto de España, la proporción referida a esta categoría es similar, entorno a un 64%. Por tanto, la muestra en su mayoría, se compone de empresas con menos de 250 empleados y un activo no superior a 43 millones de euros.

Por otra parte, el 28% del conjunto estudiado forma parte del grupo de gran empresa; sin embargo, en Canarias esta cifra es ligeramente superior<sup>14</sup> con un 32%. En la categoría de pequeña empresa si se observa diferencia ya que en el grupo de Canarias tan solo supone un 3,6% mientras que en el resto de España esta categoría comprende casi un 9%.

## 6.2 CLASIFICACIÓN POR TIPO DE OPINIÓN Y TAMAÑO

Los resultados de la clasificación de la muestra teniendo en cuenta la opinión de auditoría en el periodo estudiado y el tamaño de cada una de las empresas se exponen en las siguientes tablas que reflejan el tipo de opinión según se trate de una empresa de gran tamaño o si por el contrario se trata de pequeñas y medianas empresas (PYMEs).

**Tabla 6.3 - Relación entre la opinión y el tamaño de la empresa auditada en España**

Tamaño	Grande				PYME			
	Favorable	Salvedades	S.I	Total	Favorable	Salvedades	S.I	Total
2009	24	7	1	32	68	18	0	86
	75%	21,80%	3,10%	100%	79%	20,90%	0%	100%
2010	25	7	0	32	68	18	0	86

<sup>14</sup> Según una publicación del Ministerio de Industria, Energía y Turismo de marzo de 2014 el 59,22% de las empresas de Canarias se enmarcan en el sector resto de servicios. Además, en la composición del sector de los servicios, el mayor porcentaje recae en primer lugar en la hostelería, y seguidamente en los servicios empresariales y en las actividades inmobiliarias.

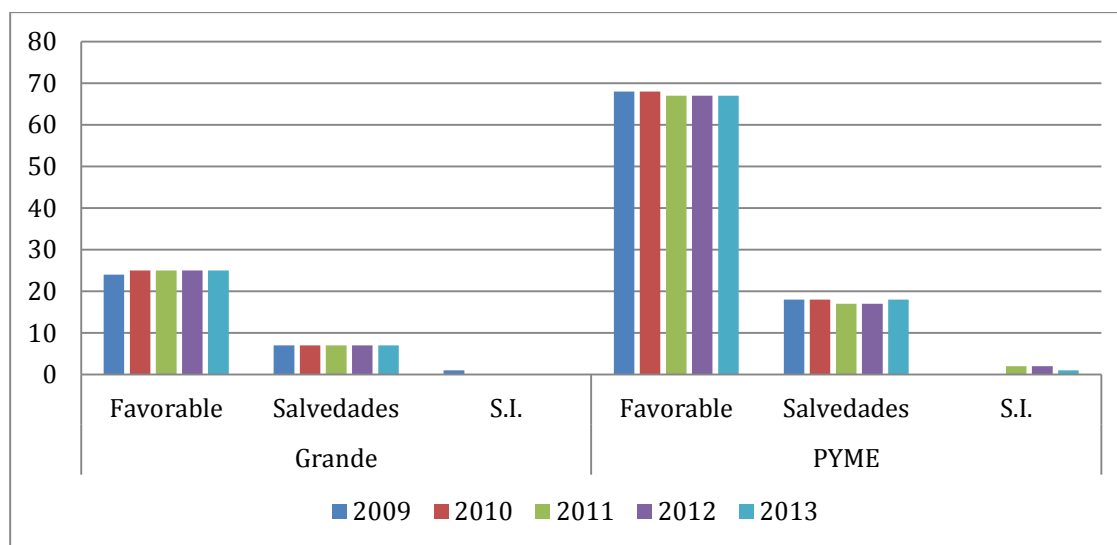
	78,10%	21,80%	0%	100%	79%	20,90%	0%	100%
2011	25	7	0	32	67	17	2	86
	78,10%	21,80%	0%	100%	77,90%	19,70%	2,30%	100%
2012	25	7	0	32	67	17	2	86
	78,10%	21,80%	0%	100%	77,90%	19,70%	2,30%	100%
2013	25	7	0	32	67	18	1	86
	78,10%	21,80%	0%	100%	77,90%	20,90%	1,10%	100%

Fuente: SABI, elaboración propia.

S.I: sin información.

NOTA: Las empresas de las que no se conoce el número de empleados se han clasificado atendiendo únicamente al total de activo.

**Gráfica 6.1 - Relación entre la opinión y el tamaño de empresa en España**



Fuente: SABI, elaboración propia.

**Tabla 6.4 - Relación entre la opinión y el tamaño de la empresa auditada en Canarias**

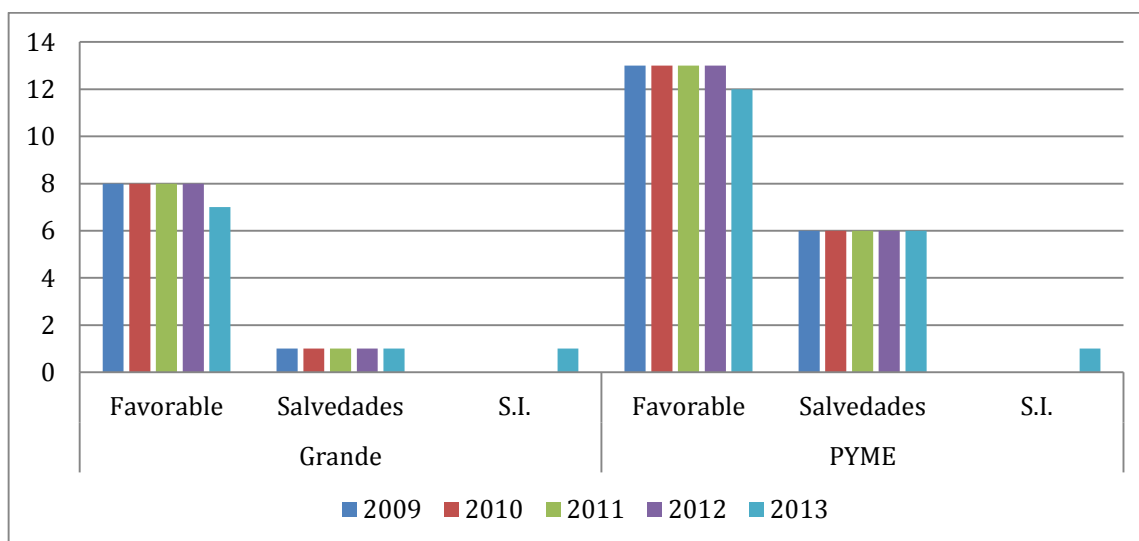
Tamaño Opinión	Grande			Total	PYME			Total
	Favorable	Salvedades	S.I.		Favorable	Salvedades	S.I.	
2009	8	1	0	9	13	6	0	19
	89%	11,1%	0%	100%	68,4%	31,5%	0%	100%
2010	8	1	0	9	13	6	0	19
	89%	11,1%	0%	100%	68,4%	31,5%	0%	100%
2011	8	1	0	9	13	6	0	19
	89%	11,1%	0%	100%	68,4%	31,5%	0%	100%
2012	8	1	0	9	13	6	0	19
	89%	11,1%	0%	100%	68,4%	31,5%	0%	100%
2013	7	1	1	9	12	6	1	19
	77,8%	11,1%	11,1%	100%	63,1%	31,5%	5,2%	100%

Fuente: SABI, elaboración propia.

S.I: sin información.

NOTA: Las empresas de las que no se conoce el número de empleados se han clasificado atendiendo únicamente al total de activo.

**Gráfica 6.2 - Relación entre opinión y tamaño de empresa en Canarias**



Fuente: SABI, elaboración propia.

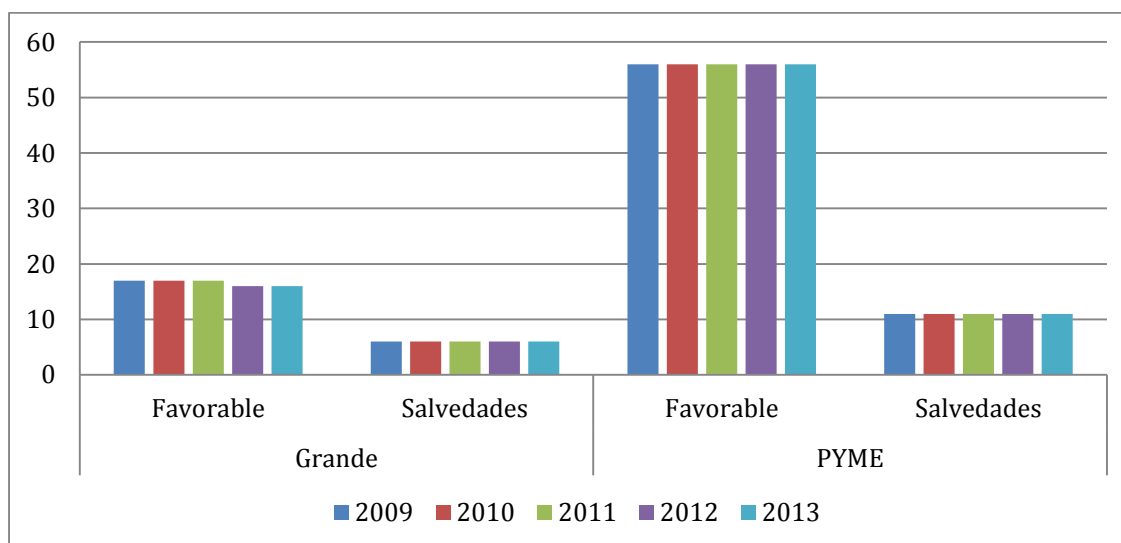
**Tabla 6.5 - Relación entre la opinión y el tamaño de la empresa auditada en el resto de España**

Opinión	Grande			PYME		
	Favorable	Salvedades	Total	Favorable	Salvedades	Total
2009	17	6	23	56	11	67
	73,9%	26%	100%	83,6%	16,4%	100%
2010	17	6	23	56	11	67
	73,9%	26%	100%	83,6%	16,4%	100%
2011	17	6	23	56	11	67
	73,9%	26%	100%	83,6%	16,4%	100%
2012	16	6	23	56	11	67
	73,9%	26%	100%	83,6%	16,4%	100%
2013	16	6	23	56	11	67
	73,9%	26%	100%	83,6%	16,4%	100%

Fuente: SABI, elaboración propia.

NOTA: Las empresas de las que no se conoce el número de empleados se han clasificado atendiendo únicamente al total de activo.

**Gráfica 6.3 - Relación entre opinión y tamaño de empresa en el resto de España**



Fuente: SABI, elaboración propia.

### **6.3 CONCLUSIONES SOBRE EL TIPO DE OPINIÓN EN FUNCIÓN DEL TAMAÑO**

Según los resultados obtenidos, se puede apreciar de forma global en España que en todos los años del periodo analizado la opinión con salvedades se produce con una mayor frecuencia en empresas de mayor tamaño. Este hecho nos lleva a evidenciar y confirmar lo que ya han hecho otros autores en el pasado: el tamaño de la empresa parece tener cierta relación con la opinión de auditoría. A priori, se observa una relación positiva entre ambas variables; es decir, a mayor tamaño de la empresa, mayor riesgo de informe con opinión modificada.

Por ejemplo, se manifiestan Caso, García, López y Martínez (2003) confirmando la clara influencia positiva del tamaño de la empresa sobre los resultados de la opinión de auditoría donde los informes con opinión modificada se producen en mayor medida en las entidades más grandes.

Sin embargo, de forma particular las empresas canarias presentan un patrón de comportamiento opuesto al anteriormente descrito, en este caso, las pequeñas y medianas empresas presentan mayor proporción de opinión con salvedades. Esta circunstancia se considera una primera diferencia entre los dos grupos que forman la muestra.

En este sentido, Ruiz, Gómez y Guiral (2002) exponen que el tamaño de la empresa como variable de influencia presenta un comportamiento negativo, esto es, mientras mayor es el tamaño de la empresa, menor es el número de informes con opinión modificada.

En definitiva, se concluye que ambos grupos de la muestra presentan un comportamiento diferente en cuanto a la relación entre el tamaño de la empresa y la opinión de auditoría. Además, diferentes autores se manifiestan a este respecto tanto desde la perspectiva de relación positiva, entre ambas variables (caso del resto de España) como de relación negativa (caso Canarias).

## 7 RELACIÓN ENTRE CAMBIO DE AUDITOR Y LA OPINIÓN DE AUDITORÍA

En este capítulo se analiza la posible relación que existe entre el cambio de auditor de las empresas del sector hotelero y la opinión de auditoría emitida tras la revisión de los estados financieros. De nuevo, se estudia la conducta de ambos grupos de la muestra para poder hallar similitudes y diferencias entre ellos.

### 7.1 CAMBIO DE AUDITOR EN CANARIAS

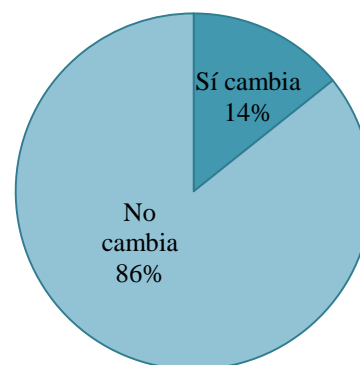
Tras el tratamiento de los datos, y tal y como presentamos en la tabla y gráfica 7.1, se puede observar que en Canarias solo un 14,3% de las empresas cambian de auditor en el periodo analizado entre 2009 y 2013. Para ser más precisos, es necesario señalar que de ese 14,3% de empresas que cambian de auditor el 50% lo hace más de una vez en los 5 años estudiados. Sin embargo, ninguna de las empresas cambia la opinión de auditoría en el ejercicio siguiente.

Se debe recordar que ninguna empresa canaria cambia la opinión de auditoría a lo largo del periodo examinado (véase epígrafe 5.1).

**Tabla 7.1 – Cambio de auditor en Canarias**

<b>Cambio de auditor</b>	<b>Sí</b>	<b>No</b>
<b>Opinión</b>		
Favorable	3	16
Con salvedades	1	6
S.I	0	2
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>24</b>

Fuente: SABI, elaboración propia.  
S.I: sin información disponible.



### 7.2 CAMBIO DE AUDITOR EN EL RESTO DE ESPAÑA

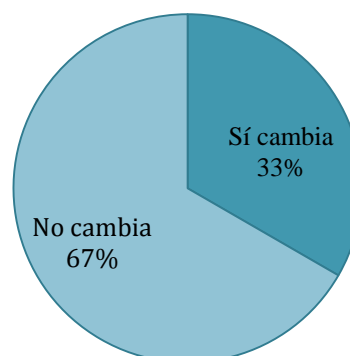
Como se puede comprobar en la tabla 7.2, existe una mayor proporción de empresas que cambian de auditor en comparación con lo que ocurre en Canarias, esto es, el 33% de las empresas auditadas en el resto de España cambian de auditor a lo largo del periodo examinado. En cambio, el 67% restante, no realizan cambios en su auditor entre 2009 y 2013.

De igual modo que en Canarias, ninguna de las empresas del resto de España cambia la opinión a lo largo del periodo (véase epígrafe 5.2), por tanto, la opinión de auditoría no parece explicar el motivo del cambio de auditor.

Además, se debe destacar que solo el 27% de las empresas del resto de España que cambian de auditor lo hacen más de una vez a lo largo del periodo. Se observa que Canarias casi duplica este porcentaje.

**Tabla 7.2 – Cambio de auditor en el resto de España**

<b>Cambio de auditor</b>	<b>Sí</b>	<b>No</b>
<b>Opinión</b>		
Favorable	23	50
Con salvedades	7	10
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>60</b>
Fuente: SABI, elaboración propia.		



### 7.3 CONCLUSIONES COMPARATIVAS SOBRE EL CAMBIO DE AUDITOR

En vista de los resultados, ya que ninguna de las empresas analizadas cambia la opinión a lo largo del periodo, en lo que se refiere a la variable “cambio de auditor” se puede concluir que la opinión de auditoría no parece ser la razón que lleva a la empresa a cambiar de auditor. Es importante tener en cuenta que, de acuerdo con las normas establecidas, los contratos<sup>15</sup> de auditoría tienen o pueden tener una duración mayor a la del periodo estudiado de modo que puede ser la razón que explica este comportamiento. Por otra parte, comparando el comportamiento de los dos grupos de la muestra, se aprecia una mayor tendencia al cambio de auditor en el resto de España que en Canarias. A su vez, se observa una mayor frecuencia de cambio en Canarias que en el resto de España. Sin embargo, no podemos concluir que el cambio de auditor tenga relación directa con la emisión de la opinión de auditoría.

En este sentido, Gómez y Ruiz (2000) manifiestan que, tras un estudio realizado sobre empresas españolas del mercado de valores, el tipo de opinión no parece ser la variable que explique el cambio de auditor que se produce en las empresas. Apoyando la hipótesis de independencia, Caso *et al.* (2003) establecen, en base a los resultados de su estudio sobre un conjunto de empresas asturianas, la no relación entre la decisión de cambiar de auditor y el tipo de opinión antes de dicho cambio. De igual modo, manifiestan también la independencia de la decisión de cambiar de auditor y la mejora de la opinión de auditoría después de efectuar el cambio.

No obstante, los primeros exponen: “*Tras introducir el concepto de dirección del cambio y atendiendo a distintas características de los auditores, se han detectado regularidades empíricas que ponen de manifiesto que la dinámica de cambio de las empresas que reciben informes no limpios<sup>16</sup> es distinta a las que reciben informes limpios<sup>17</sup>*” (Gómez y Ruiz, 2000, p.738). Se puede confirmar por tanto, que la relación

<sup>15</sup> La duración del contrato será de nueve años, a contar desde el momento de su aceptación por las partes. No obstante, una vez transcurridos los tres primeros años, cualquiera de las partes podrá rescindir libremente el contrato, comunicándolo mediante carta certificada a la otra, en el plazo de un mes desde la fecha de entrega del último informe.

<sup>16</sup> Informe no limpio: emisión de opinión de auditoría distinta a la opinión favorable, es decir, diferente de opinión con salvedades, desfavorable o denegada.

<sup>17</sup> Informe limpio: informe de auditoría con opinión favorable.

entre ambas variables parece ser palpable en conjuntos de empresas determinadas, aunque no ocurre esto con la muestra examinada en este estudio.

Siete años después, los mismos autores manifiestan que: *“Los resultados obtenidos revelan que la mejora de opinión de auditoría para una muestra de empresas españolas está relacionada únicamente con el cambio de auditor, por lo que puede hablarse de la existencia de compra de opinión en nuestro entorno. En particular, se ha detectado que aquellas empresas que contratan auditores menos conservadores y de menor tamaño tras el cambio, aumentan la probabilidad de obtener mejoras de opinión con independencia de haber disminuido su probabilidad de merecer un informe calificado.”* (Gómez y Ruiz, 2007, p.336).

En definitiva, en base a los resultados de la muestra del sector hotelero español estudiado, no se puede evidenciar la existencia de relación entre la opinión de auditoría y el cambio de auditor, sin embargo, de acuerdo con la literatura, estas variables parecen tener cierta relación en conjuntos de empresas determinados.

## 8 CONCLUSIONES

El objetivo de este estudio es llevar a cabo un análisis de los distintos tipos de opinión de auditoría del sector hotelero en España en el periodo comprendido entre 2009 y 2013. Tras el trabajo realizado, las conclusiones obtenidas en relación con el informe de auditoría han sido:

Por un lado, la existencia de una serie de similitudes en cuanto a las salvedades dentro de los informes de cada grupo de la muestra. A saber, todas las empresas de la muestra mantuvieron la opinión de auditoría durante todo el periodo estudiado, en otras palabras, no se producen cambios de opinión a lo largo de los 5 años en ninguna empresa de la muestra.

Asimismo, los grupos de la muestra coinciden en cuanto al tipo de salvedad encontrada. Se puede observar que tanto en Canarias como en el resto de España las limitaciones al alcance predominan dentro de los informes frente al resto de salvedades, no obstante, en Canarias dichas salvedades tienen un peso mayor.

Por lo que se refiere a la variable tamaño, se concluye que, de forma global en España, la opinión con salvedades se produce con una mayor frecuencia en empresas de mayor tamaño. A priori, se observa una relación positiva entre ambas variables, tal y como Caso *et al.* (2003) afirman, en las entidades de mayor magnitud la frecuencia de opinión modificada es mayor.

Sin embargo, de forma particular las empresas canarias presentan un patrón de comportamiento opuesto al del resto de España, en este caso, en las pequeñas y medianas empresas se observa una mayor proporción de opinión con salvedades. A este respecto, se expone: *“Según los resultados recogidos en la tabla puede concluirse que mientras mayor es el tamaño de la empresa, menor es el número de informes no limpios que reciben”* (Ruiz, Gómez y Guiral, 2002, p.569).

Por todo esto, se infiere que los grupos de la muestra presentan unos resultados diferentes en cuanto a la relación entre el tamaño de la empresa y la opinión de auditoría. Distintos autores se manifiestan a este respecto tanto desde la perspectiva de relación

positiva (caso del resto de España) como de relación negativa (caso Canarias) entre ambas variables.

Por último, en cuanto a la variable “cambio de auditor”, la opinión de auditoría no parece ser la razón que lleva a la empresa a cambiar de auditor. Se observa que, a lo largo del periodo estudiado, ninguna de las empresas analizadas modifica la opinión tras haber realizado el cambio. Gómez y Ruiz (2000) y Caso *et al.* (2003) sostienen que la emisión de un tipo de opinión u otra no es un factor condicionante en el cambio de auditor.

No obstante, los primeros declaran, siete años más tarde que: *“Los resultados obtenidos revelan que la mejora de opinión de auditoría para una muestra de empresas españolas está relacionada únicamente con el cambio de auditor, por lo que puede hablarse de la existencia de compra de opinión en nuestro entorno. En particular, se ha detectado que aquellas empresas que contratan auditores menos conservadores y de menor tamaño tras el cambio, aumentan la probabilidad de obtener mejoras de opinión con independencia de haber disminuido su probabilidad de merecer un informe calificado.”* (Gómez y Ruiz, 2007, p.336).

En consecuencia, no se puede concluir que sea evidente una relación entre la opinión de auditoría y el cambio de auditor. Ahora bien, de acuerdo con el trabajo de otros autores, estas variables parecen tener cierta relación en conjuntos de empresas determinados.

Por último, comparando el comportamiento de los grupos de la muestra, se puede apreciar una mayor tendencia al cambio de auditor en el resto de España que en Canarias. A su vez, se observa una mayor frecuencia de cambio en Canarias que en el resto de España.

Con todo, este estudio solo debe considerarse como unas primeras evidencias del comportamiento del informe de auditoría dentro del sector hotelero en España, pudiendo, si fuera posible, seguir profundizando en dicho estudio en el futuro.

Para continuar con la investigación, se plantea ampliar el tamaño de la muestra incrementando el periodo de años de estudio o analizando todas las empresas del sector turístico, esto es, tanto aquellas propias del sector hotelero como aquellas pertenecientes al ámbito de la restauración. Además, sería oportuno dividir a la muestra en estratos según su comunidad autónoma para la observación del comportamiento en España de una forma global pero, a su vez, analizando las características particulares de cada comunidad. Así, se lograría un análisis más preciso sobre la conducta del informe de auditoría en el sector hotelero español.



## 9 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### BIBLIOGRAFÍA

Arenas, P. y Moreno, A. (2012). Introducción a la auditoría financiera. Teoría y casos prácticos 2012. Madrid: Mc Graw- Hill.

Camuñas, I. y Villacorta, M. (2005). Modelos de informe de auditoría. *Partida doble*, Septiembre 2005(169), 82-89.

Carreras, J. (2011). El informe de auditoría y los nuevos tipos de salvedades. *Especial Auditoría*, Septiembre 2011(235), 51-57.

Caso, C., García, J., López, A. y Martínez, A. (2003). Estudio de la incidencia de ciertos factores en el informe de auditoría. *Revista de Contabilidad*, 6(11), 57-86.

CNMV, Comisión Nacional del Mercado de Valores. (2008). Informe sobre las auditorías de cuentas anuales recibidas en la CNMV (excluidas SICAV).

Gómez, N. y Ruiz, E. (2000). Un estudio empírico sobre la relación entre informe de auditoría y cambio de auditor. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIX(105), 705-741.

Gómez, A. y González, M. J. (2014). La evolución reciente del turismo no residente en España. *Boletín Económico*, Abril 2014, 67-74.

Lapastora J., Goiriena I., Guerra R. y García I. (2014). Temas candentes. La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría. *PricewaterhouseCoopers SL*, 7-13.

Muller, P., Gagliardi, D., Caliandro, C., Unlu, N. y Klitou, D. (2014). A partial and fragile recovery. *Annual Report on European, SMEs 2013/2014*.

Ruiz, E. y Gómez, N. (2007). Análisis empírico de los factores que explican la mejora de la opinión de auditoría: Compra de opinión y mejora en las prácticas contables de la empresa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVI(134), 317-350.

Ruiz, E., Gómez, N. y Guiral, A. (2002). Una comparación intersectorial y por tamaño de la calidad de la información contable a través del análisis del informe de auditoría. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXI(112), 545-581.

Toro, B. (2011). El nuevo tratamiento de las incertidumbres en el informe de auditoría. *Especial auditoría*, Octubre 2011(236), 49-59.

### LEGISLACIÓN

CCE, Comisión de las Comunidades Europeas. (2003). *RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas*.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Norma Internacional De Auditoría 705, Opinión Modificada En El Informe Emitido Por Un Auditor Independiente. 2013.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Norma internacional de auditoría 706, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente. 2013.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

Real decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 2007.

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (BOE N° 36, de 11 de febrero).

## **RECURSOS ELECTRÓNICOS**

Exceltur, Alianza para la Excelencia Turística, y Gobierno de Canarias. (2014). Estudio del impacto económico del turismo sobre la economía y el empleo de las islas canarias. *Impactur Canarias 2013*. De <http://www.exceltur.org/impactur/>.

ISTAC, Instituto Canario de Estadístico. (2013). *Canarias en cifras, 2013*. De <http://www.gobiernodecanarias.org/istac/>.

Ministerio de Industria, Energía y Turismo, Instituto de Turismo de España y Subdirección General de Conocimientos y Estudios Turísticos. (2015). Turismo en cifras. De <http://www.iet.turismoencifras.es>.

SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos).