

LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Definición:

Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.

La auditoría de cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada.

Clases:

La actividad de auditoría se referirá necesariamente a una de las siguientes modalidades:

- Auditoría de cuentas anuales
- Trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables.

Auditoría de cuentas anuales:

Consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones, de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

(1) Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente, y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse.

En la planificación de su examen el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidos, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometida por los administradores, directores o personal de la entidad auditada. No obstante, cuando el auditor descubra alguna irregularidad que no afecte a la opinión que debe expresar su informe deberá comunicar tal circunstancia a la entidad auditada (nivel igual o superior a las que cometieron el error)

La opinión técnica del auditor de cuentas otorga una mayor confianza a la fiabilidad de las cuentas anuales, pero no supone una garantía de la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el auditor debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad, y si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe.(1)

El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que **contendrá** al menos, los siguientes datos:

- Identificación de la empresa o entidad auditada
- Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo, y en su caso, a quines vaya destinado.
- Descripción sintetizada y general de las normas técnicas de auditoría de cuentas aplicadas en el trabajo realizado y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no hayan sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditoría, así como de las incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas.

- Manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la empresa o entidad auditada.
- Opinión técnica
- Se dirá si el informe de gestión concuerda con las cuentas anuales del ejercicio.

Opinión Técnica del auditor sobre las cuentas anuales:

El auditor manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión sobre:

- Si las cuentas anuales examinadas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa o de la entidad auditada, o en su caso, las razones por las que no lo expresan.
- Deberá indicar de modo individualizado los principios contables que no se hubieran aplicado.
- Si dichos principios y normas han sido aplicados de manera uniforme respecto a los ejercicios precedentes.
- Si la no aplicación de uno o varios principios o normas contables se considera procedente, en su caso, en el marco de la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales.
- Sobre los acontecimientos que se hubieran producido entre la fecha de cierre del ejercicio y la de realización del informe y que pudieran tener repercusiones en la marcha de la empresa o de la entidad auditada.

Deber de requerir y suministrar información.

Las empresas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas.

Cualquier limitación impuesta por la entidad auditada o sobrevenida a lo largo del trabajo que impida la aplicación de lo dispuesto en las Normas Técnicas, debe ser considerada en el informe de auditoría como una limitación.

Auditoría de cuentas anuales consolidadas.

En el informe de auditoría se expresará las empresas o entidades que formando parte del conjunto consolidable no hayan sido objeto de auditoría de cuentas, acreditando tal circunstancia a los efectos de la emisión del informe y opinión sobre el conjunto consolidable.

EJERCICIO DE LA AUDITORIA DE CUENTAS

Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos siguientes, figuren inscritos en el ROAC.

- Haber obtenido una titulación universitaria
- Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.
- Haber superado un examen de aptitud profesional

Para ser inscrito en el ROAC se requerirá:

- Ser mayor de edad.
- Tener la nacionalidad española o de alguno de los estados miembros de la C.E.
- Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.

- Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC

La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos, de los cuales al menos dos años se realizarán con persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas y en el ejercicio de su actividad. Deberá referirse a un plazo de 8 años, 5 con un auditor, cuando se tenga acceso a la universidad pero no título.

Quienes posean títulos quedarán dispensados en el examen de aptitud profesional de aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos.

Los exámenes de aptitud profesional se realizarán por cada una de las corporaciones profesionales y subsidiariamente por el ICAC. Se encaminarán a la comprobación de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, constará de dos fases:

- Se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados.
- A la que sólo podrán acceder quienes hubieran adquirido la formación práctica y se determinará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

Contratación

Los auditores de cuentas deberán ser independientes en el ejercicio de su función de las empresas o entidades auditadas. Se entiende por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor.

Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad:

- Quienes ostenten cargos directivos o de administradores, o sean empleados de dichas empresas o entidades.
- Los accionistas y socios de las empresas o entidades en las que posean una participación superior al 0,5% del nominal del CS o que presente más del 10% del patrimonio personal del accionista o socio.
- Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios o con los directivos o administradores de las empresas o entidades.
- Quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo dispuesto en otras disposiciones legales.

El cómputo para estas incompatibilidades comprenderá desde el ejercicio en que se realizan los trabajos hasta el tercer año anterior al ejercicio al que se refieran los estados contables auditados.

Extensión: Las menciones a la empresa o entidad auditada a los efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores se extenderá aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.

Se entenderá dicha vinculación cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma empresa o entidad, creando una vinculación duradera. (20% del capital suscrito de otra y otras sociedades, o del 3% cuando esta cotice en Bolsa)

Prohibición de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada. Durante los tres años siguientes al cese en sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o dirección de la empresa o entidad auditada, ni tampoco podrán ocupar puesto de trabajo en la misma.

Plazos de contratación de los auditores. Los auditores de cuentas serán contratados por un período determinado inicial que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial. No obstante, cuando las auditorías no fueran obligatorias no serán de aplicación las limitaciones establecidas.

Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva en el ROAC en los siguientes supuestos:

- Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en la ley.
- Por renuncia voluntaria
- Por no mantener la garantías previstas en la ley
- Por sanción
- Por fallecimiento

Podrán constituirse en sociedades de auditoría de cuentas, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que todos los socios sean personas físicas.
- Que, como mínimo, la mayoría de sus socios sena auditores de cuentas, y a la vez, les corresponda la mayoría del capital social y de los derechos de voto.
- Que la mayoría de administradores y directores de la sociedad sean socios auditores.
- Que se inscriban el ROAC

Responsabilidad

Los informes de auditoría de cuentas se emitirán bajo la responsabilidad de quien o quienes los hubieran realizado.

Los auditores de cuentas responderán directa y solidariamente frente las empresas o entidades auditadas y frente a terceros por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones.

Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, responderán tanto el auditor como la sociedad en la forma establecida anteriormente. Los restantes auditores que no hayan firmado el informe de auditoría de cuentas responderán de los expresados daños y perjuicios de forma subsidiaria y con carácter solidario.

Fianza: Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligados a prestar fianza en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil, y tendrá que garantizar las responsabilidad que puedan deducirse, y hasta su prescripción, de los trabajos realizados durante el periodo correspondiente.

La fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, será de 50 millones de pesetas para las personas físicas. En el caso de las sociedades, dicha cantidad se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas.

Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza minima se incrementará en el 30% de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima.

Cuando una sociedad o auditor de cuentas cese en el ejercicio de su actividad, podrá solicitarse la devolución de la fianza consituida o la cancelación del seguro o del aval.

Secreto profesional

(2) El auditor de cuentas estará obligado a mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas.

Podrán acceder en todo caso a la documentación referente a cada auditoría: y quedando sujetos al secreto.

- El ICAC, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico.
- Quines resulten designados por resolución judicial
- Quienes estén autorizados por la ley
- Auditor sucesor (cambio de auditor)

Deber de custodia

(3) Deberán conservar y custodiar durante el plazo de cinco años la documentación referente a cada auditoría realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

Infracciones y sanciones

Se consideraran infracciones graves:

- El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme.
- La emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no fuere acuerde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo.
- El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda cuasar perjuicio económico a terceros o la empresa o entidad auditada.
- El incumplimiento de la independencia del auditor
- El incumplimiento del deber de secreto
- La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones
- La no remisión al ICAC de cuantos datos se requieren en el ejercicio de las funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya la labor de control.
- La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual media de horas del auditor de cuentas.
- Haber sido sancionado por la comisión de tres faltas leves en el periodo de un año.

Se considerarán infracciones leves cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas técnicas de auditoría y que no estén incluidas en las infracciones graves.

Sanciones

Por las infracciones graves se impondrá una de las siguientes sanciones:

- Multa por importe hasta el 10% de los honorarios facturados por la actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, no pudiendo ser inferior a 500.000,–ptas
- Baja temporal por plazo no superior a cinco años en el ROAC
- Baja definitiva en el ROAC.

Cuando el infractor sea una sociedad de auditoría solamente le serán de aplicaciones las sanciones previstas en las letras a) y c). Además se impondrá una sanción al socio o socios responsables de la infracción que podrá ser:

- Multa de 500.000 a 2.000.000,– ptas.
- Baja temporal por plazo no superior a cinco años en el ROAC
- Baja definitiva en el ROAC

Por las infracciones leves serán sancionadas con amonestación privada, y se impondrá una multa de hasta 500.000,– ptas.

Las infracciones leves prescribirán a los seis meses y las graves a los dos años. Las sanciones impuestas por infracciones leves prescribirán al año y las impuestas por faltas graves a los tres años.

CONTROL TÉCNICO

Tendrá por finalidad la comprobación de que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría ha realizado sus trabajos de acuerdo con lo dispuesto en la ley, reglamento y normas técnicas de auditoría.

Corresponde al ICAC además de las funciones legalmente atribuidas el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. Dependerá el ICAC el ROAC. Además el ICAC ejercerá el control técnico de las auditorías de cuentas.

OBLIGACIÓN DE AUDITARSE

Deberán someterse a auditoría las empresas o entidad en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que coticen en Bolsa
- Que emitan obligaciones en oferta pública
- Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera.
- Entidades aseguradoras
- Que perciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás organismos Públicos dentro de unos límites fijados.
- Empresas y entidades que presenten balance normal.

Revisión y verificación de otros estados o documentos contables

Otros estados o documentos contables que se realicen por un auditor de cuentas y que tengan como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica frente a terceros sobre si dichos estados o documentos contables reflejan adecuadamente los hechos económicos acaecidos en la empresa o entidad que aquellos deberían contener de acuerdo con las normas y práctica contable que resulten de aplicación.

El *informe de revisión y verificación de otros estados contables* no se denominará de auditoría sino de revisión y verificación del correspondiente documento contable, contendrá al menos los siguientes datos:

- Identificación de la empresa o entidad a que se refiere el documento contable objeto de revisión.
- Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo, y en su caso, a quienes vaya destinado
- Identificación de los documentos objeto de revisión y verificación que se incorporan al informe.
- Referencia a las normas técnicas aplicadas en el trabajo
- Incorporación de aquellos comentarios que complementen el contenido del mencionado documento.
- Opinión técnica
- Firma de quién o quiénes lo hubieran realizado, con expresión de la fecha de emisión del citado informe.

Depósito y publicación

Cuando las cuentas anuales se depositen en el Registro mercantil irán acompañadas, en su caso, del informe de auditoría de cuentas. Siempre que se haga referencia al informe de auditoría de cuentas deberá expresarse en el sentido en el que hubiera emitido la opinión.

En el supuesto de publicación íntegra de las cuentas anuales deberá reproducirse íntegramente el informe de

auditoría. Si dicha publicación se realiza de forma abreviada, el informe de auditoría podrá ser omitido indicándose el sentido de la opinión.

En ningún caso el informe de auditoría podrá ser publicado parcialmente o en extracto.

Emisión del informe.

Los informes de auditoría de cuentas se emitirán bajo la responsabilidad del auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo de auditoría. El informe de auditoría de cuentas, debidamente firmado por quien o quines lo hubieran realizado, deberá expresar la fecha de emisión del mismo.

NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable. Son de obligado cumplimiento.

Las normas técnicas de auditoría de cuentas versarán sobre las siguientes cuestiones:

- Normas técnicas de carácter general
- Normas técnicas sobre la ejecución del trabajo
- Normas técnicas sobre informes

Para lo no establecido en las normas técnicas tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas.

NORMAS TÉCNICAS DE CARÁCTER GENERAL

Afectan a las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas, y a su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas, habrán de referirse:

- La regulación de los criterios que deben observar los auditores de cuentas en el desarrollo de su actividad, a fin de garantizar la independencia.
- Los principios que debe observar el auditor de cuentas para garantizar la aplicación del secreto profesional
- Regulación de principios que deben observarse respecto de remuneraciones, así como sobre la capacidad anual media en horas del auditor.
- Regulación del sistema de control que todo auditor o sociedad de auditoría debe establecer con el fin de asegurar razonablemente que su actividad profesional cumple la ley.
- Otros aspectos que afecten al auditor de cuentas en el desempeño de su actividad.
- **Formación técnica y capacidad profesional.**

La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente. Deberá poseer una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría.

El auditor para mantener su capacidad profesional debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos. La corporación profesional impulsará y facilitará que todos sus miembros tengan una actualización permanente de sus conocimientos en el desarrollo de su profesión.

La experiencia profesional práctica necesaria para acceder al ejercicio de la profesión se obtendrá mediante la ejecución de trabajos de auditoría bajo la supervisión y revisión de un auditor de cuentas en ejercicio.

- **Independencia, integridad y objetividad**

El auditor durante su actuación profesional mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad. La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional. La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional (honradez profesional irreprochable). La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones de auditor. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

Para ser y parecer independiente el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales. Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el contable o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada.

Debe cuidarse especialmente la independencia cuando la percepción de honorarios por cualquier concepto de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

- Diligencia profesional

El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional. Esto impone a cada persona de la organización de auditor, la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe.

El auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional. A estos efectos se considerará que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 25.000 horas de auditoría anuales. En el caso de las sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes.

- Responsabilidad

El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría. (Tb. 1)

- Secreto profesional

El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones. El auditor deberá recoger en su informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales. El auditor debe garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores. (Tb. 2 y 3)

- Honorarios y comisiones

Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente. Estarán basados en tarifas horarias y deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.

La Corporación profesional establecerá tarifas de referencia para que puedan ser tomadas en consideración en aquellos supuesto en que el nombramiento se realice por el R. Mercantil o el Juez.

No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales.

- Publicidad

El auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes. No obstante, se puede mencionar el nombre del auditor en conferencias, coloquios y artículos de prensa profesionales, y se permite

la presentación de servicios a empresas, previamente solicitados a efectos informativos, mediante folletos y otros medios directos, siempre de forma y con un contenido que no perjudique la reputación, prestigio y la imagen de la profesión frente a la sociedad.

NORMAS TÉCNICAS SOBRE EJECUCIÓN DEL TRABAJO.

Tiene como objetivo la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores de cuentas independientes en la realización de la auditoría de las cuentas anuales, y en concreto harán referencia a:

- Los trabajos necesarios para conocer, con carácter previo y de forma completa, los sistemas de control interno de la empresa o entidad auditada, cuya evaluación servirá de basa para determinar la extensión de las pruebas objetivas a efectuar.
- La planificación y programación de los trabajos.
- La ejecución de los trabajos, incluyendo los métodos y las pruebas adecuados para la obtención de la evidencia.
- El contenido, custodia y principios referentes a la documentación justificativa de los trabajos desarrollados.
- El control que todo auditor de cuentas y sociedad de auditoría debe establecer para la supervisión de sus propios trabajos.

(Fotocopias T.3, pag.18)

NORMAS TÉCNICAS SOBRE INFORMES

Regulan los principios que han de ser observados en la elaboración y presentación del informe de auditoría de cuentas, estableciendo la extensión y contenido de los diferentes tipos de informe, así como los criterios que fundamenten el modelo de informe a utilizar en cada caso.

CORPORACIONES REPRESENTATIVAS DE AUDITORES

Corresponde a las corporaciones desarrollar las siguientes funciones:

- Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría
- Realizar los exámenes de aptitud profesional
- Organizar y en su caso impartir los cursos de formación teórica
- Organizar los programas de formación permanente y de actualización que deben realizar los miembros de la corporación.
- Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación proactiva requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento.
- Efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros.
- Proponer al ICAC la iniciación del procedimiento sancionador
- Colaborar con el ICAC
-