

## **TEMA 1: INTRODUCCIÓN AUDITORÍA**

### **• CONCEPTO DE AUDITORÍA.**

La contabilidad se concibe como ciencia de la información económica Financiera, puesto que suministra información a estas empresas para que las empresas puedan dar cuenta a los agentes sociales de su gestión y porque facilita información necesaria para tomar decisiones tanto internas como externas.

La información contable no es válida en sí misma por el hecho de ser proporcionada por la contabilidad, siendo necesaria que tenga garantía de fiabilidad; de modo que los usuarios vean protegidos sus intereses. Esta garantía la reporta la auditoría mediante un informe de auditoría, donde el auditor opina de la fiabilidad de los datos financieros presentes por la entidad auditada.

Los estados financieros como producto final del sistema contable ante el expresar la imagen fiel del patrimonio de la situación de la empresa y de los resultados del ejercicio. Así mismo han de componer la información necesaria y suficiente para su interpretación incomprensión adecuada, todo ello de conformidad de los principios y normativas contables generales aceptados (PGCGA).

Estos estados financieros serían de difícil aceptación por parte de los usuarios cuando no han sido habilitados y ello por dos razones fundamentales:

1º) Han podido ser elaborados con honestidad pero de una manera descuidada.

2º) Han podido ser deliberadamente falsificados.

Por tanto la auditoría de cuentas tiene una enorme trascendencia para los usuarios de la información contable. La auditoría surge como la última fase del proceso contable, siendo su fin el control de este proceso. Esta forma la auditoría es un mecanismo de garantía que otorga validez al proceso de información contable protegiendo los intereses de quienes se relaciona con la empresa.

### **Concepto de Auditoría según la ley (art. 1)**

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 a terceros. La Auditoría de las 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 resultado de sus operaciones y los resultados obtenidos y aplicados en el período examinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea de aplicación. También comprenderá la verificación de la concordancia del informe de gestión de dichas cuentas.

### **Concepto de auditoría según el reglamento (art. 1)**

Se entenderá por Auditoría de Cuentas la actividad realizada por personas cualificadas e independientes consistente en analizar mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas de la conformación económico financiera deducida de los documentos contables examinados y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.

### **Clasificación.**

Según los documentos contables objetos a examen, la actividad de la auditoría de cuentas se puede referir a una de estas dos modalidades:

1) **Auditoría de Cuentas Anuales:** consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, así como el resultado de las operaciones de acuerdo con los PNCGA. Cuando la entidad auditada estuviese obligada a hacer un informe de gestión o lo hubiese hecho voluntariamente, los auditores extenderán su examen a la verificación de la concordancia de los datos contenidos en el mismo sobre las Cuentas Anuales Auditadas.

2) **Trabajos de revisión y verificación de otros Estados o documentos contables:** tiene por objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica frente a terceros, sobre si dichos estados o documentos refleja adecuadamente los hechos económicos acaecidos objeto del correspondiente informe, el cual no se denomina auditoría sino de verificación y revisión.

#### • Elementos definitorios de la Auditoría de Cuentas.

1º) La razón de ser: La auditoría de cuentas es un servicio que se presta a la entidad revisada y que afecta a intereses no sólo a la propia empresa sino también a los terceros que mantengan relaciones con la misma. La auditoría pretende dotar de máxima transparencia a la información contable.

2º) Objeto: Cuentas Anuales e Informe de Gestión, así como otros Estados y documentos contables.

3º) El sujeto: persona cualificada e independiente, que normalmente está integrado en una organización profesional aunque no necesariamente y que reúne todo un conjunto de cualidades.

4º) Metodología: consiste en el examen, verificación e investigación para lo cual se utilizan las normas del Auditoria generalmente aceptadas, los principios de auditoría y técnicas de la auditoría.

5º) Fin u objetivo: emitir un informe donde se manifiesta una opinión técnica sobre la fiabilidad y razonabilidad de los estados financieros. La finalidad de Auditoría no exige la constatación de la exactitud, en la elaboración de la información contable sino la razonabilidad de la misma. La referencia a la razonabilidad justifica el que no se revisan todas las operaciones sino que el Auditor establece sus conclusiones sobre un plan de trabajo que extrapola conclusiones sobre el total de una población, no verificándose en detalle todas las transacciones ni todos los saldos sino sólo aquellos aspectos significativos de la información contable.

#### • TIPOS DE AUDITORÍA.

Según el sujeto ejecutor:

##### **2.1) Auditoría Interna.**

La auditoría interna es realizada por un auditor que depende de la empresa auditada con la que mantiene una relación laboral estable (un empleado), sin embargo en la auditoría externa el trabajo es realizado por un profesional independiente que mantiene una relación contractual exclusivamente realizada con el encargo de la realización de la auditoría. Existen muchas definiciones de Auditoría interna, pero vamos a usar la del *Institute of Internal Auditors*:

La auditoría interna es una actividad independiente de evaluación dentro de la organización consistente en la revisión de las operaciones como un servicio a la dirección, en definitiva es un órgano asesor al servicio de la dirección independiente dentro de la organización encaminada a la evaluación de los distintos áreas de la empresa para informar sobre su funcionamiento y promover en su caso mediante recomendaciones las mejores oportunidades para la protección del patrimonio y la optimización de los recursos disponibles.

El objetivo de la auditoría interna es ayudar a los miembros de la organización en el cumplimiento efectivo de sus responsabilidades.

- Funciones:

- Examinar la suficiencia y aplicación de los controles internos financieros, contables y operativos; y promover un control eficaz a un conjunto razonable.
- Evaluar el grado de cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos por la dirección y si es necesario modificarlos.
- Verificar la existencia de los activos y promover medidas para su protección.
- Informar de las irregularidades y/o deficiencias que sean detectadas y formular recomendaciones para subsanarlas.
- Asegurar la puesta en práctica de todas las medidas aceptadas y recomendadas.
- Colaborar con auditoría externa.

Todos estos fines se resumen en dos puntos:

### **El control y el asesoramiento**

(explicación del cuadro página 3)

### **2.2) Auditoría de Gestión.**

Según fin u objetivo:

- **Auditoría Financiera**
- **Auditoría No Financiera**

Desde mediados de siglo se viene produciendo una expansión de la función de auditoría hacia otros campos de actuación empresarial, que va más allá de la revisión de controles contables y de la evolución de la razonabilidad de la información que las empresas facilitan a través de sus estados financieros. Esta situación es consecuencia de un cambio del entorno social y económico de las últimas décadas.

- Dejan de existir los usuarios exclusivos de los estados financieros y de los informes de auditoría, pasando a ser considerada la sociedad en su conjunto como potencial interesada y beneficiaria de los mismos.
- Los directivos consideran que el informe de auditoría financiera no contribuye a facilitar una adecuada toma de decisiones ya que no suple la insuficiencia de información ni aporta soluciones puesto que éste es un papel que hasta ahora el auditor de cuentas no ha asumido.
- Los nuevos usuarios externos también demandan una mayor implicación del auditor, en la evolución de cuestiones tales como la calidad de la gestión y la capacidad de la empresa para continuar en el mercado.

Consecuentemente se ha producido una brecha entre lo que la sociedad esperaba y necesitaba de la auditoría y lo que el auditor podía y debía realizar, tal vacío entre ambos puntos es una de las causas que han potenciado el desarrollo de la función de auditoría en ámbitos distintos al puramente contable. Así frente a los auditores financieros surgen los auditores no financieros en los que se incluyen funciones encaminadas a evaluar aspectos referidos a la gestión empresarial, su funcionamiento y actuación.

Podemos distinguir dos tipos de auditorías no financieras:

1ª) **Auditoría de Gestión.** Es una actividad de análisis y evaluación llevada a cabo por un profesional externo independiente de la gestión realizada por la entidad determinando su eficacia en relación con los objetivos generales, su eficiencia como organización y su actuación y posicionamiento desde el punto de vista

competitivo con el fin de emitir una opinión sobre la situación global de la entidad y la actuación de la dirección.

Características:

- *Profesional externo independiente*: Parece lógica que la evaluación sea realizada por profesionales totalmente independientes ya que las opiniones del personal de la organización serían objetivas.
- *Eficacia*: hasta qué punto se ha conseguido los objetivos establecidos.
- *Eficacia*: análisis del rendimiento obtenido, frente al rendimiento esperado o posible.
- *Diagnóstico sobre* la situación de la empresa (individual y relativa), la actuación desde el punto de vista de los resultados y la actuación de la dirección.
- *Usuarios externos e internos*: los primeros están interesados en conocer cómo se gestiona la entidad a la que están aportando recursos, los segundos dispondrá de una opinión objetiva sobre las desviaciones en el cumplimiento de sus planes, sus causas y posibles recomendaciones para mejorar.

2º) **Auditoría Operativa**. Es un proceso sistemático llevado a cabo por profesionales externos o internos consistente en el análisis y evaluación de una entidad global o parcialmente considerada, y del cumplimiento de las normas con el fin de emitir una opinión sobre su eficiencia en la utilidad de los recursos y su eficacia en la consecución de los objetivos, planteando recomendaciones para mejorar.

Características:

- *Profesionales externos e internos*: preferiblemente internos ya que de esta forma la entidad dispondrá de mecanismos de autocontrol que le permitirán detectar más rápidamente sus deficiencias.
- *Diagnósticos sobre*: funcionamiento de la entidad. La capacidad para alcanzar los objetivos previstos y la capacidad para utilizar los medios de los dispone.
- *Usuarios internos*: La entidad necesita conocer las ineficacias o ineficiencias, consecuencia de sistemas y procedimientos obsoletos o mal diseñados.

( Explicación página 4). .

#### • **Auditoría del Sector Público.**

La mayoría de los países desarrollados, han experimentado una fuerte expansión y crecimiento de su sector público durante los últimos 50 años, como consecuencia de dicho crecimiento surge la necesidad de llevar a cabo un control de la actividad desarrollada por este sector. Se puede definir la auditoría de sector público común aquella actividad basada en un conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencias suficiente, pertinente y válida para emitir una opinión sobre diferentes aspectos relacionados con la realidad económica financiera de la entidad.

Si se analiza la evolución que ha seguido la auditoría pública, se observa que esta ha pasado de tener como función exclusiva el detectar fraudes y errores contables a controlar en la que además se persigue llegar a un conocimiento sobre la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los recursos públicos al considerar el control del presupuesto como suficiente para gestionar las entidades públicas. Es decir se ha pasado de opinar sobre la legalidad de las actuaciones y de las cuentas rendidas por los gestores públicos a examinar y enjuiciar los procedimientos de gestión, administración y control, así como el buen empleo de los recursos puestos a disposición de los agentes públicos.

Los objetivos atribuidos a la autoridad pública por la IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) son los siguientes:

- Determinar si se ha cumplido con la legalidad vigente.

- Comprobar si la información presentada es acorde con los PNCGA.
- Evaluar si la gestión de recursos públicos se ha efectuado de forma económicamente eficiente.
- Examinar el grado de eficacia en la consecución de estos objetivos previstos.

Los dos primeros objetivos conducen a pronunciamientos sobre la regularidad de la actividad económica financiera y la razonabilidad de los estados financieros conforme a los Principios y Normas aplicables.

Los restantes objetivos (eficiencia, eficacia y economía) constituyen un nuevo e importante reto ya que enfrenta al profesional con la difícil tarea de evaluar un comportamiento económico en lo que a la bondad de la gestión se refiere.

Tipos (dentro del sector público: tipos de auditorías).

- En la finalidad del sujeto.
- *Auditoría externa*: desarrollada por instituciones ajenas al organismo público auditada. A nivel estatal: Tribunal de Cuentas del Reino. A nivel autonómico: Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Cámara de Cuentas de Navarra, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas,...
- *Auditoría Interna*: relacionada por órganos de control insertos y en relación con los organismos públicos auditados. En el ámbito Estatal el encargado es el AEGAE. En el ámbito de comunidades Autónomas, estos locales son las intervenciones o departamentos de auditoría con competencias al respecto.
- En finalidad de objeto.
- *Auditoría de Regularidad*.
  - Autoritaria Financiera: obtener una seguridad razonable de que la contabilidad en general, las cuentas anuales y demás estados financieros expresan fielmente el resultado y la situación patrimonial de acuerdo con los PNCGA.
  - Auditoría de Cumplimiento: consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos se han desarrollado con conformidad con las normas, disposiciones y directrices que son de aplicación.
- Auditoría Operativa (las tres es): examen sistemático de objetivo acerca de las operaciones, programas, actividades o función pública con el objeto de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzados en la utilización de los recursos:
  - Auditoría de economía y eficiencia.
  - Auditoría de programas.
  - Auditoría de sistemas procedimientos.
- **Situación de la auditoría de cuentas en España. .**

El desarrollo de la auditoría, está íntimamente vinculado con países democráticos y desarrollados que operan bajo una economía de mercado. En España al no darse estas condiciones hasta mediados de la década de los setenta, no tuvo un desarrollo mayor, ni en el ámbito legislativo ni como práctica habitual hasta épocas recientes.

- **Acontecimientos importantes.**

1943: entra en funcionamiento en Madrid el instituto de censores jurados de cuentas de España (ICJCE), organización profesional que agrupa a expertos en materias económicas, contables y financieras; con una

titulación y experiencia determinada para el cumplimiento de sus fines. Hasta la aprobación de la ley de Auditores de Cuentas en 1988 los miembros del ICJCE tenían reconocidas unas series de competencias exclusivas que fueran transferidos a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría con la promulgación de dicha ley.

Otro hecho importante fue la llegada en los años sesenta de la inversión extranjera, las legislaciones de los países de origen de estas inversiones exigían que en los estados financieros de las filiales en el extranjero estuviesen auditadas por auditores reconocidos, al no existir firmas nacionales de auditoría, la demanda de estas se canaliza hacia las firmas internacionales que se fueron estableciendo en España, incrementando su volumen de ingresos y beneficios.

Con la reforma del código de comercio en 1973, se introduce la obligatoriedad de la verificación de las cuentas por experto titulado superior, en unos casos concretos; pero sin precisar qué se entiende el por tal. Hubo algunas normas posteriores pero ninguna determinó quien debería ser el experto que verificarse la información contable.

El estatuto profesional de los economistas y profesores y peritos mercantiles 1977, confiere a los economistas competencias en el campo de la de verificación contable o auditoría.

En 1982 se crea el registro de economistas auditores (REA), es un organismo especializado del consejo general del colegio de economistas dónde podían inscribirse los economistas dedicados al ejercicio profesional independiente de la auditoría contable.

Con la integración de España en la CEE en 1986 se potencia al máximo la transferencia informática económico contables, además se adquiere la obligación de adaptar la octava directiva (1984) relativa a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de las cuentas anuales.

Un hecho importante en el desarrollo de la auditoría de España, se constituye en la ley 19/1988 del 12 de Julio de auditoría de cuentas (LAC); que recoge el concepto de actividad de auditoría, las normas que regulan la actividad, el régimen sancionador, un capítulo referido al ICAC; las empresas o entidades que se deben someter a auditoría y el régimen de inscripción en el ROAC (registro oficial de auditores de cuentas). La ley de auditores ha sido desarrollada por reglamento promulgado por Real decreto 1636/1990 20 diciembre, en él se recogen aspectos como concepto de auditoría, NTA, el ROAC e incompatibilidades y responsabilidad, infracciones y sanciones, control técnico y las corporaciones representativas de la profesión.

Las normas teóricas de auditoría, fueron publicadas el 28-3-1990, para que el auditor lleve a cabo su actividad es necesario que posea un conjunto de conocimientos, que mantenga una conducta profesional independiente y que aplique una serie de procedimientos. Son de tres tipos: normas generales, sobre ejecución del trabajo y sobre informes.

#### • Marco legal de la Auditoría de Cuentas

Ámbito comunitario: directivas

Ámbito español: LAC (19/1988)

RLAC (RD 1636/1990)

NTA

Otras (Cc, LSA, LSRL)

La Auditoría de Cuentas es una actividad reglamentada en la mayoría de los países, regulándose tradicionalmente por una parte la obligación de auditarse para determinadas empresas y por otra los requisitos exigidos al auditor para el desarrollo de su trabajo.

En el ámbito comunitario se regula el ejercicio de la Auditoría de Cuentas bien a través de directivas específicas que afecten a la empresa, bien a través de la VIII D UE del derecho de sociedades referida a la habilitación de las personas encargadas del control legal de los documentos contables. La legislación española ha tenido que adaptarse a los Directivos comunitarios por ser de obligado cumplimiento en cuanto a sus fines para todos los países miembros de la Unión.

La normativa básica española aplicable a la auditoría se encuentra recogida fundamentalmente en la Ley de auditoría de cuentas (LAC), en el Reglamento que desarrolla la LAC y en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA). No obstante también se encuentra disposiciones regulando aspectos particulares de la Auditoría de Cuentas, en el Cc, LSA, la LSRL, la Ley del Mercado de Valores y en normas específicas para entidades financieras y de seguros.

- **Las corporaciones profesionales y el ICAC.**

*Reparto de funciones:* regulación / control de la profesión de auditor a España.

*Corporaciones:* entidades de derecho público: Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE), Registro de Economistas Auditores (REA), Registro General de Auditores (REGA).

*ICAC:* organismo autónomo, adscrito al MEH.

*Funciones:* Normalización contable / competencias en auditoría: control técnico y otras.

Un aspecto de gran interés es el relativo a la organización de los profesionales de la auditoría (corporaciones profesionales) y al papel de tutela y control por parte de la administración a través de ICAC. Las corporaciones son definidas por el Reglamento como: aquellas entidades de Derecho Público de la que forman parte los auditores de cuentas y las Sociedades de Auditoría que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que en sus estatutos figuren la Auditoría de Cuentas como actividad de sus miembros, con carácter exclusivo o no.
- Que al menos el 10% de los auditores inscritos en el ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas) pertenezcan a la corporación, bien directamente o bien a través de las entidades integradas en dicha corporación.
- Que al menos un 15% de los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, en la situación de ejercientes sean miembros de la corporación, bien directamente o bien a través de las entidades integradas en dicha corporación.

Según el reglamento de la LAC, corresponde a las corporaciones representativas de auditores desarrollar las siguientes funciones:

- Elaborar, desarrollar, adoptar y revisar las NTA.
- Realizar los exámenes de aptitud profesional.
- Organizar, y en su caso impartir los cursos de formación teórica para el acceso a la condición de auditor que homologue el ICAC.
- Organizar los programas de formación permanente y actualización que deben realizar los miembros de la corporación.
- Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud.

- Efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros.

Control de calidad: tendrá por objeto la revisión de los trabajos de auditoría efectuadas por sus miembros, con el fin de conocer y evaluar el cumplimiento de la LAC, el reglamento y las NTA.

- Vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas de la corporación.
- Proponer al ICAC la iniciación de procedimientos sancionadores.
- Colaborar con el ICAC.
- Cualesquiera otras funciones previstas en sus estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en la ley de auditores de cuentas y en el reglamento.

El reglamento establece que tendrán la consideración de representativos las corporaciones siguientes:

- Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE): fundado en 1945 por iniciativa pública.
- El Consejo General de Colegios de Economistas de España: en cuyo seno se encuentra en el Registro de Economistas Auditores (REA) fundado en 1942.
- El Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles y Diplomados en Ciencias Empresariales de España, en cuyo seno se encuentra el REGA, fundado en 1983.

Estas corporaciones acogen sólo auditores como ocurre en el IACJCE, o bien han creado en su seno reglamentos o secciones, como es el caso del REA o del REGA para agrupar a los auditores y separarlos del resto de miembros de estas organizaciones.

Por tanto, cuando se hace mención a las corporaciones, se consideran las siguientes: IACJCE, REA y REGA; teniendo en cuenta que una auditor puede pertenecer simultáneamente a más de una corporación, si bien no es obligatorio pertenecer a ninguna de ellas; basta con estar inscrito en el ROAC.

## **ICAC**

Por lo que respecta a la regulación y control de la profesión auditora en España, existe un reparto de funciones entre las corporaciones profesionales y el ICAC.

El ICAC es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, creado por la ley 19/1988 (Ley de auditoría de Cuentas).

Le corresponden dos grandes bloques de funciones:

- Los que se refiere a la normalización contable.
- Los que corresponde a la auditoría contable. El ICAC además de las competencias, que le atribuye la ley, ejercerá el control técnico de los auditores contables.

Control técnico: su finalidad consiste en comprobar que el auditor de cuentas, ha realizado sus trabajos de acuerdo con la LAC, su reglamento y con las NTA.

El control técnico podrá ser realizado de oficio, o a instancia de parte legalmente interesada, siempre que en este último caso exista causa suficiente a juicio del ICAC.

Se considera parte legalmente interesada a quien acredite ser titular de un derecho o tener un interés legítimo personal, o directo que puede verse afectado por la auditoría de cuentas sobre la que solicita el control técnico.



Contra las resoluciones que dicta el ICAC, en el ejercicio de sus competencias, podrá interponerse Recurso de Alzada ante el MEH, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

Le corresponde además al ICAC la potestad sancionadora.

Otras competencias del ICAC son:

- La gestión y custodia del ROAC.
- La homologación y publicación de las NTA, una vez elaboradas, adaptadas o revisadas por las corporaciones.
- La elaboración, adaptación o revisión de las NTA en el caso de que no lo hagan las corporaciones; habiendo sido requeridos para ello y habiendo transcurrido un plazo de dos meses.
- Las salvaguarda de la documentación en el supuesto de baja en el ROAC. En los casos de baja temporal o definitiva en el ROAC, el ICAC adoptará las medidas necesarias para la salvaguarda de la documentación referente a las auditorías contables realizadas por el auditor sancionado, por los que estuviera realizando algún trabajo de control técnico o sobre las que el ICAC tuviera conocimiento de que estuvieran incursos en alguna reclamación de responsabilidad por parte de terceros.
- El control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir por los auditores.
- La creación y mantenimiento del BOICAC (boletín oficial del ICAC).
- El establecimiento de las normas básicas a seguir por los exámenes de aptitud profesional, así como la aprobación de las convocatorias.
- La realización de actividades de investigación, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la actividad de auditoría.
- La coordinación y cooperación técnica con los organismos internacionales.
- **Entidades obligadas a auditarse.**

- Criterios cuantitativos.

- Sociedad, salvo presentación de balance abreviado.
- Si lo solicitan accionistas (5% del capital).
- Si se presenta cuentas consolidadas.

- Criterios cualitativos: emisión títulos en bolsa, obligaciones en oferta pública, etc.

- Mandato judicial.

- Otros.

#### **Criterios cuantitativos:**

- Las S.A. deberán auditar sus cuentas salvo que puedan presentar Balance Abreviado: éste puede presentarse cuando concurran en la fecha de cierre de ejercicio y durante dos ejercicios consecutivos 2 de las siguientes circunstancias se podrá presentar balance abreviado.
  - Total activo " a 395.
  - Importe neto de la cifra de negocios " 790.
  - Número medio trabajadores " 50.
- Cuando no estando obligada la S.A. a auditarse, y lo soliciten socios que represente al menos un 5% del capital social.

- Para las S.L. aplica a lo dispuesto en el capítulo 7º de la L.S.A. (dedicado a las cuentas anuales).
- Según el C.co se aplicará a la S.Com por acciones la L.S.A., salvo en lo que resulte incompatible con las disposiciones recogidas en el C.co.
- El C.co. establece la obligatoriedad de auditarse cuando deban presentarse cuentas consolidadas.

### **Criterios cualitativos:**

Existen otros criterios que establecer la obligatoriedad en función del tipo de actividad. La L.A.C. establece la necesidad de someter a auditoría las cuentas de las empresas cuando concurren en alguna de las siguientes circunstancias:

- Que coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.
- Que emitan obligaciones en Oferta Pública.
- Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera.
- Que tenga por objeto social, cualquier actividad sujeta a la Ley de Ordenación del Seguro Privado, dentro de los límites que reglamentariamente se establezca.
- Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás organismos públicos dentro de los límites que reglamentariamente fija el gobierno.

### **Mandato judicial.**

Según el C.Co, será necesario realizar la auditoría cuando así lo acuerde el Juzgado competente, incluso en vía de jurisdicción voluntaria, se acoge a la petición fundada de quien acredite interés legítimo.

### **Otros.**

Otros supuestos que según la L.S.A. y de la L.S.R.L., requiere la intervención de auditores para casos diferentes a la auditoría de las cuentas anuales son:

- En los casos de aumento de capital con cargo a reservas, reducción de capital para compensar pérdidas o para dotar la reserva legal, fusión de sociedades y escisión de sociedades.
- Determinación de valores: en los casos de falta de acuerdo sobre el valor de las acciones; cuando se produce la separación de un socio como consecuencia de un cambio en el objeto social; en el domicilio social; o una transformación de la sociedad en colectiva o en comanditaria; cuando aquél haya votado en contra o fuese un accionista sin voto.
- Certificación de datos o información sobre aspectos concretos como por ejemplo la emisión de obligaciones convertibles en acciones.
- Otras intervenciones de expertos independientes como Informe sobre aportaciones no dinerarias, Informe sobre los beneficios adquiridos a título oneroso en los dos primeros años de actividad siempre que el importe exceda del 10% del capital.

## **TEMA 2: NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA**

### **• INTRODUCCIÓN.**

- NTA: principios requisitos que debe observar el auditor.
- Procedimientos de auditoría: pruebas para conseguir evidencia. Pruebas de cumplimiento y Pruebas Sustantivas
- Técnicas de auditoría: herramientas para aplicar los procedimientos.

### **Normas técnicas de auditoría (NTA).**

Construyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función y sobre los que debe basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable.

### **Procedimientos de auditoría.**

Pruebas que diseña el auditor para conseguir con su ejecución la evidencia suficiente y competente en que apoyar a la opinión técnica sobre la fiabilidad y razonabilidad con que se presentan los estados contables, y que será comunicada en el informe.

### **Técnicas de auditoría.**

Son las diferentes herramientas o métodos que son utilizados en la aplicación de los procedimientos ya sean de cumplimiento, ya sean sustantivos.

#### **• NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS.**

- NTA ( Resolución 19/1/91), 3 tipos:
  - De carácter general: condiciones y comportamiento del auditor.
  - Sobre ejecución del trabajo: preparación y ejecución (requisitos mínimos).
  - Sobre informe: elaboración y presentación.
- Organismos emisores:
  - Fuera de España: AICPA, ICAEW, FEE, IFAC
  - España: corporaciones: ICAC

**Definición NTA** (artículo 13) del reglamento: se trata de un conjunto de normas aplicables a la actuación profesional de la auditoría, que trata de definir las condiciones básicas de la misma en orden a establecer las características personales del auditor, la forma de realizar su trabajo y la forma de elaborar el informe.

#### **• De carácter general.**

Afectan a las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y a su comportamiento en el desempeño de la actividad de auditoría de cuentas. Las normas técnicas de carácter general, abarcan aspectos tales como la formación técnica y capacidad profesional, la independencia, integridad y objetividad, la diligencia profesional, la responsabilidad, el secreto profesional, los honorarios y comisiones, y la publicidad. En definitiva se refiere a la cualificación del auditor, a la calidad de su trabajo y a los aspectos de ética profesional.

#### **• Sobre ejecución del trabajo.**

Hacen referencia a la preparación y ejecución del trabajo a realizar por el auditor de cuentas. Regulará el conjunto de técnicas, de investigación e inspección aplicables a partidas y hechos relativos a los documentos contables sujetos a examen, y mediante los cuales el auditor fundamenta su opinión responsable e independiente.

La razón de ser de las normas sobre ejecución del trabajo, es objetivar la conducta del auditor, facilitando que siga el cuidado y la diligencia apropiada. Permiten garantizar el cumplimiento de un mínimo de requisitos indispensables.

- **Sobre Informe.**

Regularán 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 Informes, así como los criterios que fundamentan el modelo de Informe a utilizar en cada caso. El Informe de Auditoría es el resumen del trabajo del auditor, expresa de forma estándar una opinión profesional sobre los estados contables de una empresa. Su contenido se encuentra sujeto un esquema predeterminado. El Informe tiene categoría de documento mercantil y debe mostrar el alcance del trabajo realizado así como la opinión profesional del auditor.

**Organismos emisores.**

Las organizaciones profesionales de auditores han sido quienes han procurado poner a disposición de los auditores el conjunto de normas de auditoría generalmente aceptadas. Las primeras organizaciones en iniciar este camino fueron las radicadas en los Estados Unidos y en Gran Bretaña.

- *Estados Unidos: AICPA* (American Institute of Certified Public Accountants). (Instituto Americano de Diplomados Contables Públicos).
- *Gran Bretaña: ICAEW* (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales). (El Instituto de Colegiados Contables en Inglaterra y Gales).
- *Europa: FEE* (federación de expertos contables europeos) de la que el IACJCE es miembro fundador.

♦ *Funciones de FEE:*

- Armonizar y promocionar la práctica de la contabilidad y de la auditoría.
- Promover la cooperación entre las asociaciones contables europeas.
- Representar la profesión contable europea en el ámbito internacional.

La FEE es la única organización consultiva de la profesión contable en relación con las autoridades de la Unión Europea.

**IFAC:** international federation of Accountants. Es preciso destacar la labor de la IFAC (**federación internacional de contadores**) en el ámbito mundial.

La IFAC es una organización no gubernamental ,no política, de carácter internacional, formada por institutos profesionales. Hoy en día forman parte de la IFAC más de cien instituciones de ochenta países. Tiene como objetivo básico desarrollar y potenciar una profesión contable coordinada mundialmente mediante normas armonizadoras. Para conseguir este objetivo pretende el establecimiento de normas internacionales sobre prácticas de auditoría, ética y formación de la profesión contable. Las normas de la IFAC se tienen en cuenta por prácticamente la totalidad de los organismos internacionales de auditoría de cada país cuando formulan su propia regulación. Al mismo tiempo suelen ser conocidos en tenidos en cuenta por los ejercientes de la auditoría al menos en los países con un mayor desarrollo de la profesión.

Por lo que respecta España las NTA se elaboran, adoptan o revisan por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realizan la actividad del auditor de cuentas, es decir: IACJCE, REA y REGA.

No obstante las NTA elaboradas, adaptadas a revisadas por las corporaciones no tiene validez hasta que son publicadas por el ICAC en su boletín (el BOICAC). En los supuestos tanto de elaboración del NTA, como de adaptaciones o revisiones sustanciales de las mismas, el ICAC procederá a someterlos a información pública Este durará seis meses, durante el cual se pueden hacer las alegaciones pertinentes, en un plazo máximo de

tres meses, desde la conclusión del trámite de la información pública el ICAC procederá a la correspondiente publicación en el BOICAC, o bien comunicará a la corporación pública autora de la elaboración, adaptación o revisión los motivos por los que no procediese su publicación proponiendo las pertinentes modificaciones si hubiese lugar a ellas. De ser aceptadas las modificaciones el ICAC procederá a su publicación.

El ICAC puede requerir a las corporaciones cuando lo considere necesario, para que elaboren, adopten o revisen los NTA. En el supuesto de que transcurridos dos meses desde el citado requerimiento las corporaciones no lo hubieran atendido, el ICAC procederá a la elaboración, adaptación a o revisión correspondiente informando de ello a aquellos, y cumpliendo el trámite de información pública durante seis meses.

• **Procedimientos de auditoría.**

• De cumplimiento: sobre la fiabilidad del control interno: conjunto de métodos procedimientos asegurar:

- Protección de activos.
- Registros Contables fidedignos.
- Actividad eficaz.
- Según directrices de la dirección.

• Sustantivos: sobre la fiabilidad de los sistemas contables.

**Conceptos de Procedimientos de Auditoría.**

Son las pruebas que diseña el auditor para conseguir con su ejecución la evidencia suficiente y competente en que apoyar la opinión técnica sobre la fiabilidad y razonabilidad con que se presenta los estados contables, y que será comunicada en el informe.

**Clasificación:**

- Pruebas de cumplimiento: son aquellas pruebas que diseña el auditor con el objeto de conseguir evidencia que permita tener una seguridad razonable, que no absoluta, de que los controles internos establecidos por la empresa auditada en los que el auditor quiere confiar a efectos de establecer la naturaleza, extensión y momento de las pruebas sustantivas, están siendo aplicados correctamente y son efectivas.
- Pruebas Sustantivas: son aquellas pruebas que diseña el auditor como el objeto de conseguir evidencia que permita opinar sobre la integridad, razonabilidad y validez de los datos producidos por el sistema contable de la empresa auditada.

Las pruebas llevadas a cabo para comprobar que el sistema del control interno funciona correctamente se las denomina *pruebas o procedimientos de cumplimiento*. El control interno comprende el Plan de organización del conjunto de métodos y procedimientos que aseguran que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumple según las directrices marcadas por la dirección. En la medida que sea mayor la fiabilidad del control interno, menor será la evidencia de otro tipo requerida por el auditor para fundamentar su opinión en caso contrario, cuanto menor sea la fiabilidad del control interno, mayor será la necesidad de evidencia de otra naturaleza, puede darse el caso de que el auditor no considere oportuno evaluar y comprobar el sistema de control interno por haber llegado a la conclusión de que el trabajo necesario para comprobar dicho sistema es mayor del que resultaría de aplicar directamente pruebas no basadas en el control interno. Estos supuestos se dan a menudo en empresas pequeñas. Existen ocasiones en donde las compañías carecen de los controles mínimos esenciales, en estos supuestos el auditor únicamente lleva a cabo las pruebas precisas para verificar esta situación ya que cualquier otro tipo de prueba no ofrece ninguna clase de garantía en cuanto a sus resultados.

Los procedimientos sustantivos intentan dar validez y fiabilidad a toda la información que generan los estados

contables y en concreto a la exactitud monetaria de las cantidades reflejadas en los estados financieros. Las pruebas sustanciales se orientan a obtener evidencia de la siguiente manera:

- *Evidencia física*: permite identificar la existencia física de activos, cuantificar las unidades en poder de la empresa, y en ciertos casos especificar la calidad de los activos.
- *Evidencia documental*: consistente en verificar documentos (financieros, nominas,...) y es uno de los tipos más importantes de evidencia en la que confían los auditores.
- *Evidencia por medio de libros diarios y mayores*: constituyen una evidencia importante pues resume todo el proceso de contabilización de las operaciones contabilizadas por la empresa y además son elementos imprescindibles para la preparación de los Estados financieros.
- *Evidencia por medio de comparaciones y ratios*: la comparación de las cantidades indicadas en las cuentas de activo, pasivo e ingresos y gastos a una fecha con los saldos correspondientes al periodo o periodos precedentes. Es un medio de localizar cambios significativos que deberán ser explicados al auditor. Así mismo los distintos ratios que se pueden calcular y el análisis de sus variaciones son tipos de evidencia muy valiosa.
- *Evidencia por medio de cálculos*: realización de cálculos y pruebas globales para verificar la precisión aritmética de saldos, registros y documentos.
- *Evidencia verbal*: por medio de preguntas a empleados y ejecutivos. Generalmente no es suficiente por sí misma, sino que sirve para descubrir situaciones concretas que requieren investigación posterior y confirmación por otros medios.
- *El control interno como evidencia*: es un medio de obtener evidencia sustantiva y al mismo tiempo de determinar el alcance e intensidad con el que se deben aplicar los otros tipos de evidencia indicados.

Si el auditor considera que el sistema de control interno no ofrece garantías, bien porque no existen controles esenciales, o bien porque no funciona en la realidad se verá obligado a enfocar todo su trabajo mediante la aplicación de pruebas sustantivos.

#### 4) Técnicas de auditoría.

- Utilizados para aplicar los procedimientos.
- Están interrelacionados.
- Comparación de estados financieros con registros.
- Revisión de registros: evidencias sobre los asientos.
- Inspecciones oculares: verificar la existencia de tangibles e intangibles.
- Observación de actividades condiciones de trabajo: seguimiento de las operaciones de personal.
- Confirmación de:
  - ♦ Terceros: circularización.
  - ♦ Gerencias: sobre datos que no se pueden corroborar de otra forma.
- Cálculo y comprobaciones aritméticas: exactitud del cálculo y de las magnitudes.
- Revisiones conceptuales: detección de ciertas operaciones.

#### Concepto de técnicas de auditoría

Los técnicos de auditoría son las diferentes herramientas o métodos que son utilizados en aplicación de los procedimientos ya sean de cumplimiento ya sean sustantivos.

#### Clasificación:

Todas las pruebas de auditoría se instrumentan por medio de una serie de técnicas que están interrelacionadas.

- Comparación de estados financieros con reglamentos.

Implica recorrer el camino inverso al seguido por la contabilidad. El proceso de auditoría nace con la identificación de los hechos reflejados en los estados contables, para después de evaluada su diferencia relativa, comprobar la razonabilidad de los mismos.

El primer paso será cotejar los estados contables con los registros.

- Revisión de registros.

Partiendo de los registros del Mayor, y pasando por los del Diario se llega a las evidencias documentales de los asientos. El procedimiento requiere el empleo del juicio crítico y se realiza a partir de comprobantes no sólo observándolos, sino también comprobando su corrección, autorización, contabilización, correlatividad numérica y que responde a operaciones lógicas.

Estos comprobantes puede ser de 2 tipos:

- Originados por la propia empresa (como recibos, órdenes de compra, financieros).
- Originados fuera de la empresa (como financieros, proveedores).
- Inspecciones oculares.

Son particularmente aptas para verificar de asistencia de gastos (como dinero, existencias), pero también pueden emplearse para constatar la evidencia de elementos intangibles (como certificados de marcas, patentes). Este procedimiento sólo prueba la existencia pero no la propiedad, que debe constatarse de otra forma. Al aplicar el procedimiento hay que tener en cuenta que deben tomarse precauciones para asegurarse que el recuento es completo, que los resultados del recuento han de controlarse con los registros contables y que habrá que comprobar que se ha contabilizado todo y no se ha incluido el efecto de ninguna operación posterior.

- Observación de actividades y condiciones de trabajo.

Se trata del seguimiento de las operaciones que realiza el personal y de las condiciones de trabajo, comprobando que se hacen de acuerdo con las normas establecidas por la dirección. Este procedimiento tiene especial importancia en lo que se refiere en la evaluación del control interno, ya que es la única forma que tiene el auditor de comprobar que las divisiones de tareas o ciertas normas son llevadas a la práctica.

- Confirmación desde terceros y de la gerencia.

Las confirmaciones de terceros son una de las pruebas más firmes ya que provienen de diferentes objetivos. Este procedimiento proporciona evidencia sobre la existencia de elementos no físicos en general y de elementos físicos en poder de terceros. Las confirmaciones más usuales son: saldos de operaciones con bancos y entidades financieras, cuentas a cobrar, cuentas a pagar, existencias de juicios en poder de terceros, existencia de juicios a favor y en contra de la empresa, inscripciones de bienes o derechos en registros públicos. Este proceso debe seguir las siguientes etapas:

- Selección de las partidas sobre las que se solicita la información.
- Preparación de los listados de control, es decir; de los datos de los terceros a los que se pide confirmación.
- Preparación de las cartas.
- Firma de las cartas por parte del auditor.
- Comprobación de que los datos de las cartas coincidan con los listados previamente confeccionados.

- Despacho de las cartas (envío).
- Recepción de las contestaciones.
- Evaluación de los resultados obtenidos.
- Si no se reciben contestaciones, realizar una segunda petición.

Las confirmaciones desde la gerencia: el auditor solicitará que se haga por escrito lo que se llama carta de la gerencia, cuyo contenido debe delimitarse a enunciar aquellas afirmaciones que no es posible corroborar de otro modo como por ejemplo la inexistencia de contingencias no contabilizadas o la inexistencia de hechos posteriores al cierre.

- Cálculos y comprobaciones aritméticas.

Consiste en repetir de forma selectiva una serie de cálculos y operaciones; con la finalidad de comprobar la exactitud numérica o la correcta determinación de ciertas magnitudes, estas pruebas pueden ser de dos clases:

- Cálculos que sólo sirven para revisar operaciones previamente realizadas por la compañía (ej. amortizaciones).
- Cálculos programados por el auditor para asegurar la exactitud de ciertos saldos, como por ejemplo el cálculo del coste de producción.
- Revisiones conceptuales.

Es un medio para detectar áreas, operaciones o asientos que deberían originar un análisis más profundo.

- Comprobaciones de informaciones independientes: partida doble: información útil para más de un área.

Debido al funcionamiento de la partida doble, mucha información examinada por el auditor a través de una cuenta es también útil para el examen de otras cuentas (área de compras / áreas de proveedores / áreas de gastos a pagar).

- Comprobación y análisis documental (escrituras, actas, etc.).

Consiste en el examen y análisis de documentos que por su naturaleza tienen un efecto económico o legal sobre la empresa con la finalidad de ver la concordancia de su contenido con los registros contables. Los documentos a examinar serán: escrituras, actas, contratos, disposiciones legales, etc.

- Encuestas, entrevistas e indagación oral: al personal sobre determinadas operaciones.

Consiste en obtener información de ejecutivos y empleados sobre aspectos específicos de las operaciones de forma oral o escrita. Las opiniones positivas o negativas pueden servir para corroborar una evidencia, para tener información de algo desconocido, para detectar errores o para detectar zonas de riesgo.

- Rastreo: seguimiento de operaciones.

Seguimiento de operaciones a través de distintos documentos y registros contables con la finalidad de juzgar la corrección de los mismos y la precisión de las anotaciones.

Autorización – ejecución – registro.

- Exploración: examen exhaustivo de datos.

Consiste en realizar un examen exhaustivo de un gran número de datos, operaciones, partidas, etc.; con la finalidad de localizar un concepto excepcional que es objeto de revisión.



- Análisis económico / financiero: ratios, desviaciones, etc.

Proporciona evidencia sobre la coherencia y la lógica de los datos que aparecen en los estados financieros (por ejemplo: evaluación de ratios, verificaciones entre presupuestos y realidad, etc.).

- Técnicas estadísticas:

- ◆ muestreo: de criterio más subjetivo
- ◆ estadístico: más objetivo, pero requiere una serie de condiciones

Al efectuar las pruebas sustantivas y de cumplimiento es evidente que el auditor no selecciona todas las operaciones ya que el coste sería astronómico y la entrega se demoraría durante meses, por esta razón se utilizan técnicas de muestreo.

El muestreo: es el proceso mediante el cual se puede inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos denominado universo o población sobre la base del estudio de una fracción de dichos elementos denominada muestra. Los términos universo o población a efectos de auditoría deben previamente definirse en función de los objetivos que se pretendan conseguir. (Ejemplo de universo: total de fuerzas de venta, total de asientos diario, total de talones emitidos, etc.).

La aplicación de cualquier plan de muestreo tiene cuatro fases:

- Definir los objetivos y la naturaleza de la prueba.
- Selección de muestras (método de usar).
- Calcular la amplitud de la muestra.
- Calcular los resultados.

Las técnicas de muestreo que se usan en auditoría se clasifican en muestreo de criterio y muestreo estadístico.

- Muestreo de criterio: Está basado en el juicio y experiencia profesional del auditor. Las etapas indicadas anteriormente se planifica y realiza a criterio del auditor y por tanto tienen una fuerte carga de subjetivismo. A pesar de haber sido el método más utilizado y más generalizado, en la actualidad muchos profesionales opinan que en este método se confía en la intuición.
- El muestro estadístico al estar basado en fórmulas matemáticas adecuadamente fundamentadas disminuye el grado de subjetividad, permite medir la precisión obtenida en las conclusiones; economiza tiempo si el universo es grande y posibilita una mejor planificación del trabajo, pero requiere que se den una serie de condiciones como son: población grande, homogeneidad de los datos e igual probabilidad de los elementos del universo.

- Técnicas informativas: cuando los registros se realizan con ordenador.

Cuando el proceso electrónico de datos forma parte del control interno contable y de este se deriva información sujeta a examen, el auditor debe expender hasta él su estudio y evolución, por tanto el proceso informatizado de los datos lejos de minimizar la necesidad de evaluación del sistema de control interno supone incrementar el énfasis en su revisión con el fin de asegurarse que es efectivo.

### **TEMA 3: NORMAS GENERALES O PERSONALES**

- CONCEPTO.

- NTA

- ◆ Principios y requisitos
- ◆ No normas inflexibles
- ◆ Interrelacionados e interdependientes
- ◆ Aplicables también a "trabajos de revisión y verificación".
- ◆ De carácter general: condiciones y comportamientos.
- ◆ Sobre ejecución del trabajo.
- ◆ Sobre informes.

Las NTA 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. No pretenden fijar normas inflexibles que determinen paso a paso cada una de las fases y procedimientos que debe seguir el auditor, lo que impediría la libertad de criterios que supone el ejercicio libre de la profesión.

Las NTA deben ser entendidas y aplicadas en su conjunto, ya que están interrelacionadas, y son independientes. Para lo no establecido en las NTA tendrán tal consideración los usos y prácticas habituales de los auditores. En la ejecución de los trabajos de revisión y verificación contable distintos de los de auditoría serán de aplicación las NTA. Las NT de carácter general regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de la auditoría de cuentas.

#### ◆ **FORMACIÓN TÉCNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL DEL AUDITOR.**

La primera NT de carácter personal dice que la auditoría debe llevarse a cabo por una persona que tenga formación técnica y capacidad profesional como auditor de cuentas y tenga autorización exigida legalmente. Destacan tres aspectos de esta norma:

- ◆ *Formación técnica*: poseer formación adecuada de experto contable, con nivel universitario, seguir cursos especializados y superar un examen teórico de actitud. Además es necesario mantener una actualización permanente, lo que implica una formación continuada en contabilidad y auditoría. Cada corporación a de asumir la responsabilidad de que todos sus miembros realicen una actualización permanente.
- ◆ *Experiencia profesional*: requiere tener practica en auditoría.
- ◆ *Capacitación profesional*: perfeccionamiento, madurez y juicio.

#### **Acceso a la condición de auditor.**

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

#### **Requisitos para la inscripción:**

- ◆ Régimen general:
  - ◇ Ser mayor de edad.
  - ◇ Tener nacionalidad U.E.; sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
  - ◇ Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
  - ◇ Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC. La autorización se concede a quienes reúnan o acrediten las siguientes condiciones:
- ◆ Haber obtenido una titulación oficial universitaria.
- ◆ Haber seguido cursos de enseñanza teórica.
- ◆ Haber adquirido una formación práctica.

- ◆ Haber superado un examen de aptitud profesional, organizado y reconocido por el Estado.
- ◆ Excepción a la titulación universitaria.(Vía profesional).

No será necesaria la titulación universitaria oficial para quienes hayan cursado los estudios u obtenidos los títulos que faculten para el ingreso en la universidad, siempre que acredite una formación práctica por un período mínimo de ocho años, de los cuales cinco hayan sido realizados con personas habilitadas para la auditoría de cuentas y en el ejercicio de la actividad.

### **Cursos técnicos:**

Los cursos de enseñanza teóricas se referirán a las siguientes materias:

- ◇ Auditoría de cuentas.
- ◇ Análisis económico / financiero y patrimonial.
- ◇ Contabilidad general.
- ◇ Consolidación de cuentas.

Las materias de los cursos de enseñanza teórica podrán ser modificados por orden del MEH; cuando se produzcan variaciones en las correspondientes directivas comunitarios.

En tal sentido se aprobó una resolución del ICAC el 4/07/1995, en la que se indica las materias y el número de horas que deben cursarse en cada uno de los módulos establecidos.

Los cursos serán organizados e impartidos por las corporaciones de derecho público, y por los centros de enseñanza que sean reconocidos por el ICAC. Con carácter subsidiario corresponderá al ICAC la organización y realización de estos cursos. Quienes poseen títulos de licenciado, ingeniero, profesor mercantil, arquitecto o de diplomado universitario, y en general todos los titulados a los que se refiere la ley de reforma universitaria quedarán dispensados de los cursos de formación teórica. Quienes hayan seguido programas de enseñanza teóricas impartidas por alguna universidad y hayan obtenido el título correspondiente quedaran dispensados de los cursos de formación teórica.

En ambos casos no será necesaria la realización del primer examen de aptitud profesional, en aquellas materias que hayan superado los estudios requeridos para la obtención de los correspondientes títulos.

### **Formación práctica:**

La formación práctica debe extenderse por un período mínimo de 3 años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referido al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos de los cuales 2 años al menos se realizarán con una persona habilitada para el ejercicio de la auditoría en el ejercicio de esta actividad. Para quienes no posean titulación universitaria, el periodo se extiende a 8 años y 5 años respectivamente.

### **Exámenes de aptitud profesional:**

Consta de dos fases:

- ◆ Se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto a las materias cursadas en los programas.
- ◆ Sólo podrán acceder quienes hubieran adquirido la formación práctica se determinará la

capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

♦ **INDEPENDENCIA, INTEGRIDAD Y OBJETIVIDAD DEL AUDITOR.**

◊ 2ª Norma

Aspectos destacables.

◊ Independencia: actitud mental para actuar con libertad en su juicio profesional.

◊ Integridad: rectitud intachable en el ejercicio profesional.

◊ Objetividad: actitud imparcial.

La segunda norma de carácter general establece que el auditor durante su actuación profesional mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad.

Independencia: supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio personal para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de las conclusiones.

Integridad: debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional que le obliga en el ejercicio de su profesión a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe.

Objetividad: implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor, para ello deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o perjuicio.

Aspectos sobre la independencia:

- ◊ Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes en el ejercicio de su función. El auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer su trabajo.
- ◊ Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor de la contabilidad o cuando asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de servicios que el auditor pueda prestar a su cliente como consultoría o asesoramiento fiscal no provoca incompatibilidad.
- ◊ Deberá 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.
- ◊ Serán en todo caso incompatibles quienes sustenten cargos directivos o de administración o sean empleados de dicha empresa o entidades auditadas. Los accionistas y socios de las empresas auditadas que posean una participación superior al 0'5% del capital social, o que aquella represente más el 10% del patrimonio personal del auditor.
  - Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o de afinidad hasta el 2º grado con los directivos o con los administradores y quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo establecido en otras disposiciones.
  - Durante los 3 años siguientes al cese de sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o dirección de la entidad auditada.
- ◊ Las corporaciones profesionales a través de los comités de disciplina profesional vigilarán el cumplimiento de las normas de independencia.

♦ **DILIGENCIA PROFESIONAL. NT SOBRE CONTROL DE CALIDAD.**

La 3ª Norma de carácter general referente a la diligencia profesional establece que el auditor de cuentas en la ejecución de trabajos y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional.

### **Aspectos:**

- ◆ La diligencia profesional supone el cumplimiento de las NT en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe, lo cual será de aplicación a todos y cada uno de los miembros del equipo de auditoría.
- ◆ El auditor debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional. En este sentido no puede aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas de 25.000. En el caso de sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios.
- ◆ Debe demostrar su diligencia profesional mediante una adecuada estructura, contenido y organización de los papeles de trabajo.
- ◆ Cuando lo considere necesario podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, previa autorización de la entidad auditada. En el caso de que la entidad se negase sería motivo de reflejo de una salvedad en el informe de auditoría, pudiendo incluso denegar la opinión. Las NT sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas, resolución 20-12-96 recoge:
- ◆ En la realización de su trabajo del auditor puede encontrarse ante circunstancias que pudieran ser significativas y necesiten conocimientos especiales que requiere la opinión de un experto. Ejemplo: valoración de ciertas clases de activos,...
- ◆ Un experto es una persona o entidad que posee conocimientos especiales en un campo profesional específico ajeno a la sociedad y a la auditoría.
- ◆ Los términos contractuales del encargo serán responsabilidad de la empresa auditada y del experto.
- ◆ El auditor no es responsable del resultado del informe del experto.
- ◆ El auditor debe obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con objeto de determinar si las conclusiones del experto son válidas, si el trabajo de experto no proporciona la evidencia de auditoría necesaria, el auditor podrá resolver la limitación aplicando procedimientos adicionales de auditoría o incluso solicitando el encargo del trabajo a otro experto independiente.
- ◆ Cuando emita una opinión sin salvedades el auditor no debe referirse al trabajo del experto en su informe. Cuando emita una opinión diferente puede aludir al trabajo del experto siempre que haya obtenido su permiso.
- ◆ El auditor deberá establecer un adecuado sistema de control de calidad de trabajo.

### **NORMAS TÉCNICAS SOBRE CONTROL DE CALIDAD**

- ◇ Los controles de calidad son la estructura de la organización, las políticas y los procedimientos establecidos por el auditor a fin de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes se realizan de acuerdo con lo referido en las NTA.
- ◇ El objetivo de la norma es desarrollar la obligación de implantar controles de calidad adecuados que aseguren el cumplimiento de los servicios objetivos:
  - Independencia, integridad y objetividad aplicable a todo el personal profesional de auditoría de la organización.
  - Formación y capacidad profesional aplicable a todo el personal lo que implica la asignación de trabajo al personal adecuado.
  - Aceptación y continuidad de clientes para lo que ha de tenerse en cuenta la independencia del auditor, la capacidad para proporcionar un servicio

adecuado y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.

- Consultas, cuando sea necesario el auditor debe poder solicitar ayuda a personas u organizaciones internas o externas que tengan los niveles adecuados para resolver aspectos técnicos.
- Supervisión, control e inspección de los trabajos para obtener una seguridad razonable de que la planificación, ejecución y supervisión del trabajo se ha realizado de conformidad con las NTA y de que los procedimientos implantados están consiguiendo los objetivos anteriores.

◊ El desarrollo de los objetivos del control de calidad anteriormente enumerados es el siguiente:

- Establecer políticas y procedimientos que proporcionan una seguridad razonable de que el auditor y sus socios mantienen independencia.
- Cuidar que las personas que se contratan posea las características necesarias que les permita ejecutar su trabajo adecuadamente.
- Establecer un plan de formación profesional continuo.
- Establecer un sistema de evaluación periódico del personal.
- Establecer un plan de asignación del personal a los trabajos de auditoría.
- Establecer un sistema de investigación y consulta en casos especiales.
- Establecer un sistema de planificación, ejecución y supervisión del trabajo en todas sus fases.
- Establecer reglas para la aceptación y conservación de la clientela.
- Establecer un sistema de inspección interno para comprobar que los procedimientos de control de calidad se están cumpliendo.

#### ◆ **SECRETO PROFESIONAL.**

La 5ª Norma de carácter general se refiere al secreto profesional. Según la cual el auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el trabajo de sus actuaciones.

#### **Los aspectos son:**

- ◆ Mantener estricta confidencialidad de toda la información obtenida en el curso de la auditoría no debiendo revelar su contenido salvo autorización del cliente, excepto en los casos previstos en la LAC.
- ◆ El auditor debe recoger en el informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales.
- ◆ El auditor tiene el deber de garantizar el secreto en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.
- ◆ La información obtenida no podrá ser utilizada en su provecho y en el de terceras personas.
- ◆ Debe conservar y custodiar durante cinco años a contar desde la fecha del informe la documentación de la auditoría. La pérdida o deterioro deberá ser comunicada al ICAC en el plazo de quince días.
- ◆ **HONORARIOS Y COMISIONES.**

Según la 6ª Norma los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente.

#### **Aspectos:**

- ◊ Los honorarios están basados en tarifas horarias.
- ◊ Las corporaciones establecen tarifas de referencia para que puedan ser tomadas en consideración en los casos de nombramiento por registrador mercantil o juez.

- ◊ No se permite el pago de comisiones a terceros para obtener trabajos profesionales. Entendiendo por comisiones los pagos en efectivo, la prestación de servicios gratuitos, los regalos o cualquier otro tipo de remuneración incluyendo la participación en los honorarios de personas que no hubieran participado en el trabajo.

#### ◆ **PUBLICIDAD.**

En la 7ª norma, de carácter general, se establece que el auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes.

#### **Aspectos:**

- ◊ No se permite la publicidad que tenga por objeto o pueda producir una captación de clientes a través de anuncios en la prensa o cualquier otro medio de comunicación.
- ◊ Se permite mencionar el nombre del auditor en conferencias, coloquios y artículos de prensa profesionales.
- ◊ Se autoriza la prestación de servicios a empresas previamente solicitados a efectos informativos mediante folletos otros medios directos, siempre que la forma y contenido no perjudique la reputación, prestigio e imagen de la profesión, frente a la sociedad.

#### ◆ **RESPONSABILIDAD. MEDIDAS DISCIPLINARIAS.**

La 4ª norma de carácter general establece que el auditor de cuentas es el responsable del cumplimiento de las normas de auditoría establecidas, y a su vez es responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría.

- ◊ Los auditores de cuentas responderán directa y solidariamente frente a las empresas y las sociedades auditadas y frente a terceros por los daños perjuicios que se derive de incumplimiento de sus obligaciones.
- ◊ Cuando la auditoría de cuentas se realiza por un auditor que pertenece a una sociedad de auditoría responde tanto la auditor como la sociedad.
- ◊ Los restantes socios auditores que no hayan firmado el informe responderán de los posibles daños y perjuicios de forma subsidiaria y con carácter solidario.
- ◊ Para responder de los daños y perjuicios que pudiera ocasionar en el ejercicio de su actividad los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría están obligadas a prestar fianza en forma de: depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil, por la cuantía y en la forma que determine el MEH, en todo caso la cuantía ha de ser proporcional al volumen de negocio.

#### **TIPOS DE RESPONSABILIDAD**

- ◊ Vía judicial:
  - Civil
  - Penal.
- ◊ Vía profesional:
  - Administrativa: LAC.
  - Corporativa: corporaciones.
  - Responsabilidad administrativa: ICAC.

#### **TIPOS DE INFRACCIONES**

- ◊ Infracciones (leves, graves): sanciones (por infracciones leves, por infracciones graves): normas específicas para las sociedades de auditoría.

Leves: 6 meses.

Infracción de este que se cometió.

Graves: dos años.

◊ Prescripción:

Por infracción leve: 1 año.

Sanciones: desde que se impuso.

Por infracciones graves: tres años.

En cuanto a la responsabilidad administrativa corresponde a ICAC la potestad sancionadora atendiendo a las infracciones cometidas por los auditores y de la conformidad a la ley de auditores de cuentas de su parlamento.

**Las infracciones pueden ser: graves o leves.**

**Infracciones graves:**

- ◊ Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme.
- ◊ Emisión de informes de auditoría cuyo contenido no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo.
- ◊ Incumplimiento de normas de auditoría que puedan causar perjuicio económico a la entidad auditada o terceras personas.
- ◊ Incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 37 del reglamento respecto a las incompatibilidades.
- ◊ Incumplimiento de deber de secreto profesional.
- ◊ Utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.
- ◊ No remisión al ICAC de cuantos datos se requieran.
- ◊ Aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas.
- ◊ Haber sido sancionado por la comisión de tres faltas leves en el periodo de 1 año.
- ◊ Incumplimiento de comunicar irregularidades.

**Infracciones leves:**

Acción u omisión que suponga incumplimiento de las normas técnicas de auditoría y que no se consideren infracciones graves.

**Sanciones por infracciones graves:**

- ◊ Multa por un importe de hasta el 10% de los honorarios facturados por la actividad de la auditoría de cuentas en el último ejercicio económico cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción y no pudiendo ser en ningún caso inferior a 500.000 pesetas.
- ◊ Baja temporal en el ROAC por plazo no superior a 5 años
- ◊ Baja definitiva en el ROAC.

**Sanciones por infracciones leves:**

- ◊ Las infracciones leves dan lugar a una sanción que supone multa por importe no



superior a 500.000 pesetas.

**En el caso de sociedades de auditoría de cuentas:**

- ◊ Sólo serán aplicables las sanciones que comporten multas o la baja definitiva en el ROAC.
- ◊ Los socios responderán subsidiariamente y con carácter solidario de las sanciones impuestas a las sociedades.
- ◊ Además de la sanción que se imponga a la sociedad se impondrá al socio o socios responsables directos (los firmantes del informe) una de las siguientes acciones:
  - Multa de hasta 2.000.000 de pesetas no pudiendo ser inferior en ningún caso a 500.000 pesetas.
  - Baja temporal en el ROAC por un plazo igual o inferior a 5 años.
  - Baja definitiva en el ROAC.

**Criterios para determinar la sanción que debe aplicarse a cada circunstancia son las siguientes:**

- ◊ La naturaleza o importancia de la infracción.
- ◊ La gravedad del perjuicio o daño causado o que pudieran causar.
- ◊ La existencia de intencionalidad.
- ◊ La importancia de la entidad auditada, medida en función del total de las partidas de activo, de su cifra anual de negocios o del número de trabajadores.
- ◊ Las consecuencias desfavorables para la economía nacional.
- ◊ La conducta anterior de los infractores.
- ◊ La circunstancia de haber procedido por iniciativa propia a realizar actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o aminorar sus efectos.

**La prescripción.**

Las infracciones leves prescriben a los seis meses y las graves a los dos años, a contar desde el momento en que la infracción se hubiera cometido. Estos plazos se interrumpirán en el momento que se inicie procedimiento sancionador, pudiendo volver a correr si el expediente incoado al efecto permaneciese más de seis meses por causa no imputable al infractor.

Las sanciones impuestas por la comisión de infracciones leves prescribe al año, y las sanciones por infracciones graves a los tres años, a contar desde el día siguiente a aquel en el que sea firme la resolución que impone la sanción, o desde que se quebrantase el cumplimiento de la sanción si hubiera comenzado.

**TEMA 4: NORMAS DE EJECUCIÓN DE TRABAJO.**

◆ **VISIÓN GENERAL DEL TRABAJO DE AUDITORÍA.**

**Etapas:**

- ◆ *Investigación del cliente potencial* evitar riesgos.
  - ◆ *Confección del contrato o carta de encargo.* (Alcance del trabajo, honorarios, previo abierto).
  - ◆ *Planificación del trabajo:*
    - ◊ Conocimiento básico de la empresa mediante entrevistas, inspecciones, etc.
    - ◊ Desarrollo del plan global de auditoría: organización probando trabajo, que incluye los programas de auditoría.
- Cumplimiento (control interno).

Programas: procedimientos:

Sustantivos (sistemas contables).

- ♦ *Estudio y evolución del control interno:* carta de recomendación.

Pruebas de cumplimiento:

Objetivo: obtener evidencia.

- ♦ *Aplicación de pruebas intuitivas:*

Obtención.

Técnicas de auditoría inspecciones, cálculos,...

Confirmaciones.

Carta de manifestaciones de la Dirección

Se incluye en los papeles de trabajo.

Misma fecha que le informe de auditoría.

Negativa: limitación al alcance.

- ♦ *Propuesta de ajustes y reclasificaciones.*

Correcciones Transferencias

de saldos de saldos

♦ Si rehúsa: informe, soledades o desfavorable.

♦ Se acepta: cuentas anuales ajustadas y reclasificadas (Verificadas por el auditor).

Acompañan al informe de auditoría: depósito en el registro mercantil.

El Trabajo de Auditoría se realiza a través de la cobertura de etapas lógicas, cada una de las cuales se constituye como por previa y necesaria para la siguiente. Dichas etapas se integran en un proceso complejo que exige poner en práctica un conjunto de actividades que formen una unidad. Cada una de las etapas por sí mismas son imprescindibles pero no suficientes para obtener la evidencia necesaria.

En las *NTA sobre ejecución del trabajo* se recogen los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores en la realización de la auditoría de cuentas anuales.

## **ETAPAS**

### **1.- INVESTIGACIÓN DEL CLIENTE POTENCIAL**

Antes de empezar un nuevo trabajo, el auditor debe proceder a la investigación de algunos datos referidos al cliente potencial para tratar de evitar aquellos trabajos que entrañen riesgos importantes o que puedan producir una publicidad negativa.

El auditor debe formarse una opinión previa de los riesgos de la auditoría, para ello dispone

de la información que suministra la compañía, de los datos generados por la misma que estén publicados así como de aquellos aspectos referidos al sector económico en que opera.

El análisis de los riesgos derivados del propio cliente exige conocer el tipo de negocio, la clase de empresa, el sector económico, los problemas de mercado, las tendencias financieras, etc...

## 2.- CONFECCION DEL CONTRATO O CARTA DE ENCARGO

Si el auditor no encuentra impedimento para la realización del trabajo, deberá proceder a confeccionar la carta de encargo o contrato en la que deberá incluirse los puntos principales del mandato referido.

## 3.- PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO

Comporta el desarrollo de una estrategia global en la que se lleva a cabo la organización global del trabajo, de las actividades del auditor y de sus ayudantes. Constituye un proceso inicial en el trabajo de auditoría dónde se elabora el proyecto general de actuación, fundamentado en las condiciones y alcance de la auditoría, y preparado según las características de la empresa auditada.

En el desarrollo de la planificación es fundamental:

- ◆ El conocimiento básico de la empresa, aunque la obtención de datos necesarios es diferente dependiendo de la naturaleza y condiciones particulares de la empresa, los métodos más frecuentes y de aplicación más general son: Entrevistas con el cliente, inspección de instalaciones, observación de operaciones, indagación con directivos y empleados, inspección de documentos, examen de estados contables y revisión de auditorías anteriores.
- ◆ El desarrollo de un plan global de auditoría, en el que se especifica la naturaleza y el alcance de las pruebas a realizar, con el propósito de obtener evidencia necesaria.

El trabajo de auditoría se desarrolla de acuerdo con un sistema previamente definido que abarca programas de trabajo, procedimientos, archivos y modelos de informe.

En síntesis, dicho sistema sería el siguiente:

- ◇ Elaboración de un programa detallado
- ◇ Formulación de los procedimientos a ser aplicados
- ◇ Determinación de transformación de la información necesaria para la realización de auditorías
- ◇ Precisión de las personas que van a intervenir
- ◇ Organización de los archivos y de los papeles de trabajo.
- ◇ Establecimiento de un sistema de control
- ◇ Elaboración de los programas de auditoría.

Los programas de auditoría constituyen el resultado de la planificación. La planificación define la estrategia y el programa desarrolla los aspectos operativos para llevarlo a cabo.

No existen programas estándar, sino que debe confeccionarse específicamente para cada auditoría. Cada programa deberá seleccionar la naturaleza y profundidad de las pruebas así como el momento en que deberán ser puestos en práctica.

## 4.- ESTUDIO Y EVALUACIÓN

El auditor deberá como cuestión previa obtener evidencia de cuál es el control interno implantado por la entidad, analizar si el sistema de control interno es adecuado a las necesidades de la empresa o entidad auditada y comprobar que se cumple realmente.

Cuando el auditor realiza la auditoría tiene la obligación de comunicar a la dirección las debilidades significativas o identificadas en el sistema de control interno durante el curso de su trabajo.

El informe sobre las debilidades significativas del control interno o carta de recomendaciones se hará por escrito y de forma separada al informe de auditoría de cuentas anuales.

## 5.- APLICACIONES DE PRUEBAS SUSTANTIVAS A LOS REGISTROS CONTABLES

Como pruebas de análisis sobre transacciones, saldos e informaciones contenidos en las cuentas anuales.

Las normas técnicas sobre ejecución del trabajo indican que el auditor para obtener evidencia aplicará pruebas sustantivas y de cumplimiento, estableciendo los métodos para su obtención de confirmaciones.

Las propias normas señalan que las confirmaciones consisten en obtener comprobaciones manualmente por escrito de una información contenida en los registros contables, así como la obtención de la carta de manifestaciones de la dirección.

Los objetivos más importantes de la carta de manifestaciones son proporcionar al auditor una medida adicional de la confianza que le merece la dirección y sus empleados, documentación escrita respecto a ciertas explicaciones verbales, e información sobre ciertos aspectos importantes de las cuentas anuales.

La carta de manifestaciones de la dirección debe incluirse en los papeles del trabajo del auditor. En el caso de que la dirección se negase a proporcionar dicha carta constituirá una limitación de alcance que pudiera llegar a emitir una opinión denegada.

Cuando la dirección se niegue a confirmar algunos puntos, el auditor valorará las causas de dicha negativa y el efecto que pudiera tener en el informe.

La "carta de manifestaciones" debe tener la misma fecha que el informe de auditoría y deberá ser firmada por algún miembro del órgano de administración con competencia para ello.

Y en cuanto a contenido de la carta hará referencia a los puntos siguientes:

- ◊ Reconocimiento por parte de la dirección de su responsabilidad por la formulación de las cuentas.
- ◊ Que las Cuentas Anuales han sido obtenidas a partir de los registros contables y que reflejan la totalidad de las transacciones como de sus activos y de sus pasivos.
- ◊ Que las cuentas están libres de errores y omisiones significativas.
- ◊ Información relativa a hechos posteriores.
- ◊ Que los saldos y transacciones con empresas del grupo, multigrupo y asociadas se desglosen en la Memoria.
- ◊ Que los únicos compromisos, contingencias y responsabilidades a la fecha de cierre son los reflejados en las cuentas.
- ◊ Que las operaciones con terceros se han llevado a cabo de forma independiente y en

libre competencia.

- ◊ Indicación de que no conocen existencia de irregularidades importantes en las que hubiera estado implicado algún miembro de la entidad.
- ◊ Que se ha facilitado el acceso a toda documentación y registro, así como a cuanta información hubiera sido solicitada.
- ◊ Además el auditor podrá decidir incluir información adicional sobre ciertos aspectos significativos de las cuentas anuales.
- ◊ Cuando se presenten cuentas consolidadas se requerirán informaciones específicas y cuando se tratan de trabajos de revisión y verificación se adaptará el contenido a la naturaleza del encargo.

## 6.– PROPUESTAS DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES

Durante el transcurso de su examen, el auditor puede encontrarse con diversos hechos que en su opinión esta indebidamente contabilizados o clasificados en las cuentas anuales. A este respecto el auditor propondrá a la empresa auditada que efectúe los ajustes y reclasificaciones pertinentes. Por ajustes se entiende las correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, o en los resultados del ejercicio.

Las reclasificaciones suponen transferencias de saldos entre diferentes grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero.

El cliente es responsable de los datos contenidos en las cuentas anuales y por tanto podrá aceptar o no los asientos reclasificados que el auditor le propone.

En el caso de que el cliente rehúse, el auditor lo hará constar en su informe, dando lugar a una opinión con salvedades o desfavorable.

Si el cliente acepta los ajustes y reclasificaciones propuestos por el auditor, deberá recomprobar la contabilización. Verificada la adecuada contabilización deberán obtenerse las cuentas normales ajustadas y reclasificadas, que serán las que acompañen al informe de auditoría y las que se depositen en el registro mercantil.

El informe de auditoría es un documento mercantil que expresa la opinión del auditor sobre las cuentas anuales, y el alcance de su trabajo.

### ◆ **TOMA DE CONTACTO Y CARTA DE ENCARGO.**

Un aspecto para el proceso de auditoría es el análisis de los riesgos derivados del propio cliente, lo cual exige conocer el tipo de negocio, la clase de empresa, los problemas del sector, etc.

Toda información puede ser de interés y permitir al auditor fijar una línea de conducta. Esta información previa será en donde tiene importancia fundamental la relación personal con los directivos de la entidad auditada.

Las NTA exigen la plasmación del contrato por escrito lo cual puede formalizarse bien a través de un documento contractual, bien a través de una carta de encargo que recogerá aspectos tales como:

- ◊ Tipo y alcance del trabajo a realizar.
- ◊ Período que debe cubrir el trabajo.
- ◊ Extensión de las responsabilidades respectivas.

- ◊ Informes a emitir.
- ◊ Fecha límite de terminación.
- ◊ Fechas de realización del trabajo.
- ◊ Fijación de honorarios o los criterios para su cálculo.
- ◊ Horas estimadas de trabajo.
- ◊ Etc.

El contrato elimina, o al menos minimiza la posibilidad de equivocaciones o interpretaciones erróneas sobre la función y la labor a desarrollar por el auditor. El envío de la carta es de interés tanto para el auditor como para el cliente, debiendo hacerse preferentemente antes del comienzo de encargo. Durante el plazo de vigencia del contrato no es necesario formular uno nuevo, salvo que se produzca cambios importantes.

### ◆ **PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA.**

#### ◆ **Concepto: – que hacer, cuando, con qué y quién.**

La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global basada en el objetivo y alcance del trabajo y en la forma que se espera responda la organización de la entidad.

La planificación supone conocer que hay que hacer, cuando, como, con que se va a hacer y quien lo va a realizar.

El alcance con el que se lleva a cabo la planificación varía en función de:

- ◊ El tamaño y la complejidad de la entidad.
- ◊ Conocimiento del tipo de negocio.
- ◊ La experiencia del auditor en la entidad a auditada.
- ◊ La calidad de la organización.
- ◊ El control interno de la entidad.

La planificación permite asignar el personal, ajustar el tiempo de trabajo y el coste para el cliente y desarrollar el trabajo con eficacia, programando y controlando la actuación de los colaboradores.

Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar las siguientes cuestiones:

- ◆ Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en el que opera y de la naturaleza de sus transacciones.
- ◆ Los procedimientos y principios que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.
- ◆ El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

### CONSIDERACIONES SOBRE EL TIPO DE NEGOCIO

El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo a su examen siguiendo las NTA.

Este nivel de conocimiento debe permitir tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que pueden tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales.

El conocimiento del negocio ayuda a la auditor a:

- ◊ Identificar áreas que puedan requerir consideración especial.
- ◊ Identificar condiciones bajo las que la información contable se produce, procesa, revisa y compila.
- ◊ Identificar la existencia de normativa sobre control interno.
- ◊ Evaluar la razonabilidad de comentarios y manifestaciones de la dirección.
- ◊ Evaluar si los principios y normas contables son apropiados y uniformes.

Para conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de la forma de operar deberá analizar:

- ◊ tipo de productos o servicios que presta
- ◊ estructura de su capital
- ◊ relaciones con el resto de empresas del grupo o asociados
- ◊ zonas de influencia comercial
- ◊ métodos de producción y distribución
- ◊ estructura organizativa
- ◊ legislación vigente de aplicación
- ◊ manual de políticas procedimientos, etc.

#### CONSIDERACIONES SOBRE EL SECTOR

El auditor debe también considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el que se desenvuelve la actividad, como los siguientes:

- ◊ Condiciones económicas.
- ◊ Controles gubernamentales.
- ◊ Cambio tecnológico.
- ◊ Práctica contable.
- ◊ Nivel de competitividad.
- ◊ Tendencias financieras.

Todos estos conocimientos se adquieren normalmente a través de los trabajos previos del auditor para la entidad, o su experiencia en el sector, de los papeles de trabajos de años anteriores, de publicaciones profesionales y textos editados por el sector, de cuentas anuales de otras entidades del sector, o mediante información solicitada al personal de la entidad auditada.

#### ◆ Plan global de auditoría.

Plan global de auditoría: organización del trabajo

- ◊ Encargado y responsabilidades.
- ◊ Legislación aplicable.
- ◊ Areas significativas.
- ◊ Importancia relativa y riesgo probable.
- ◊ Fiabilidad esperada del control interno.
- ◊ Participación de (auditores externos, auditores internos, expertos).
- ◊ Programa de auditoría.

El plan global de auditoría especifica la naturaleza, el alcance y la oportunidad de las pruebas y procedimientos necesarios para obtener la evidencia que permita soportar la opinión técnica del auditor sobre las cuentas anuales. El auditor desarrollara un plan global que deberá documentarse y que comprenderá entre otros, los siguientes aspectos:

- ◊ Términos del encargo y responsabilidades.
- ◊ Principios y normas contables, normas técnicas de auditoría, leyes y

reglamentaciones aplicables.

- ◊ Identificación de transacciones o áreas significativas que requieren una atención especial.
- ◊ Niveles de importancia relativa y riesgo probable.
- ◊ Grado de fiabilidad que se espera atribuir a los sistemas contables y al control interno.
- ◊ Naturaleza de las pruebas de auditoría y sistemas de determinación y selección de muestras.
- ◊ Participación de otros auditores la auditoría de filiales y sucursales.
- ◊ Trabajo de los auditores internos y su participación en la auditoría externa.
- ◊ Participación de expertos.

#### ◆ Programa de Auditoría.

El auditor debe preparar un programa de auditoría escrito en el que se establezcan los procedimientos que se precisan para llevar a cabo el Plan Global de auditoría. El programa de auditoría es el producto de la planificación.

La planificación define la estrategia, y el programa desarrolla los aspectos operativos para llevarla a cabo. El programa es de sivo por el auditor y por su equipo de colaboradores. El programa de auditoría y sirve para:

- ◊ transmitir instrucciones a los miembros del equipo, en cuanto a distribución de trabajo y de tiempos.
- ◊ realizar un seguimiento más eficaz del trabajo efectuado.
- ◊ facilitar el control de calidad.

En cuanto al contenido debe indicar con suficiente detalle los procedimientos de auditoría que el auditor considera necesarios para conseguir los objetivos del examen. El programa puede incluir además los objetivos de auditoría para cada parcela ó área.

La forma del programa de auditoría y el grado de detalle que contenga variará según las circunstancias pero siempre teniendo cuenta que debe ser lo suficientemente detallado como para que sirva de conjunto de instrucciones y como medio de control en la ejecución del mismo.

Conforme se avanza en el examen es posible que se produzcan cambios respecto a las condiciones esperadas, que hagan necesario modificar los procedimientos de auditoría inicialmente previstos.

El plan global y el correspondiente programa deberá revisarse a medida que progresa el trabajo, cualquier modificación se basará en el estudio y evolución del control interno, y en el resultado de las pruebas que se vayan verificando.

En la preparación del programa de auditoría, el auditor habiendo tenido ciertos conocimientos del sistema de contabilidad, y de los controles internos de la empresa auditada puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos a la hora de determinar la naturaleza, el momento de realización, y la amplitud de los procedimientos de auditoría.

El auditor puede decidir confiar en determinados controles internos como medio eficaz y eficiente para la realización de auditorías, aunque puede decidir no basarse en controles internos cuando existan otros medios más eficientes de obtención de pruebas o evidencia.

--	--



<b>FASES</b>	<b>ASPECTOS</b>
<b>ASPECTOS GENERALES</b>  Trabajos de carácter: Preliminar y General.	◇ Lectura de papeles de auditorías anteriores. ◇ Obtención de Cuentas Anuales. ◇ Obtención de Actas. ◇ Recopilación de datos necesarios.
<b>AREAS DE TRABAJO</b>  Trabajos en cada una de las áreas en que se agrupan las Cuentas Anuales.	◇ Resúmenes de cuentas. ◇ Objetivos de Auditoría por áreas. ◇ Pruebas sobre transformaciones y sobre saldos. ◇ Conclusiones por áreas.
<b>PARTE FINAL</b>  Trabajos a realizar para la emisión del informe.	◇ Revisiones analíticas finales. ◇ Cumplimiento de los programas. ◇ Cuestiones pendientes. Hechos posteriores. ◇ Resúmenes globales y ajustes o reclasificaciones. ◇ Carta de manifestaciones. Informe.

#### ◆ **Supervisión de los ayudantes.**

La supervisión implica esfuerzos del equipo de auditoría, esto se hace para obtener unos objetivos que se habían planteado, ver si se realiza y si consiguen los objetivos.

La supervisión comporta cinco procedimientos:

- ◆ El supervisor da instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría, de cara a la consecución de objetivos.
- ◆ El supervisor debe estar informado de los problemas que surgan en el trabajo de la auditoría.
- ◆ Se ha de revisar el trabajo que se vaya efectuando.
- ◆ A medida que vayamos obteniendo resultados, se variará el programa, ya que éste se hace a priori.
- ◆ Solventará las diferencias que tengan en el equipo de auditoría.

Grado de supervisión; depende de:

- ◇ complejidad del trabajo (a mayor complejidad mayor supervisión).
- ◇ de la capacitación del profesional.(a mayor capacitación menor supervisor).

Los profesionales deben tener en cuenta un grado de conocimiento de sus:

Responsabilidades: si uno no hace bien su trabajo implica un error en el trabajo de auditoría.

Objetivo: una perspectiva global del trabajo de auditoría.

Revisión: cada profesional ha de estar revisado, se ha de comprobar que ha ejecutado correctamente su trabajo, y si ha conseguido los objetivos.

Diferenciar: `La revisión del ICAC (supervisar el trabajo del auditor), de La supervisión del auditor (supervisa a los ayudantes).

#### **4.– ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.**

##### ◆ **Concepto y clases de Control Interno**

Definición (NTA): el control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos procedimientos. Podemos hacer una división:

Plan de organización y conjunto de métodos y procedimientos	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ activos están protegidos.</li> <li>◇ Que los resultados contables fidedignos.</li> <li>◇ Actividad de la empresa se desarrolla eficaz mente.</li> <li>◇ Se cumplan las normas que marcan la dirección.</li> </ul>
El control interno depende de:	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ Tipo de actividad.</li> <li>◇ Características de la organización.</li> <li>◇ Del volumen de los ingresos.</li> <li>◇ De las características de los productos comercialice.</li> <li>◇ De los medios humanos que disponga la empresa.</li> </ul>

Clasificación del control interno:

Salvaguardia de los activos.

Controles contables:

Fiabilidad de los registros contables.

Tipos de controles:

Eficiencia operativa.

Controles administrativos:

Acatamiento de las políticas de la dirección.

Controles contables: comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión va a ser la salvaguarda de los activos y la fiabilidad de los registros contables.

Controles administrativos: se relaciona con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa y se vincula a la eficacia operativa ya en acatamiento de las políticas de la dirección.

Diferencia: los primeros afectan a los registros contables y los segundos no.

Esta distribución la hacemos con el propósito de clasificar el alcance del estudio y evolución del sistema interno, pero hay ocasiones que resulta difícil distinguir entre controles contables y controles administrativos ya que se superponen.

*Ej.: Supongamos que el plan de organización de empresa exige que las conciliaciones bancarias mensuales se preparen por un empleado. Este empleado a su vez no está autorizado para hacer talones. Salvaguardar activos: control contable.*

*Ej.: Jefe de ventas que exige a los vendedores que presenten un informe mensual en el que se detalle el número de llamadas telefónicas que realiza a los clientes.*

*No afectan a los registros contables: control administrativo.*

El auditor se centrará más sobre los controles contables que los administrativos, ya que éstas repercuten altamente sobre la información financiera.

Para las NTA, el control interno se encuentra circunscrito a los controles contables.

Los controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, en éste caso, el auditor extenderá su inspección a éstos controles.

- ◇ Plan de Cuentas: control contable.
- ◇ Plan de compras: control administrativo.
- ◇ Arqueo de caja: control contable.
- ◇ Control existencias almacenes: control contable.
- ◇ Manual o normas de control de calidad: control administrativo.
- ◇ Régimen sancionador de empleados: control administrativo.
- ◇ Plan de ruta de distribución: control administrativo.
- ◇ Fichar al entrar y al salir: control administrativo.

#### LIMITACIONES DEL SISTEMA DEL CONTROL INTERNO:

El control interno da una seguridad razonable pero no absoluto de que los objetivos del mismo se cumplirán. La implantación y mantenimiento del control interno es responsabilidad de la dirección, que deberá someterlos a una continua supervisión para determinar qué funciona según lo establecido, modificarlo si fuese necesario en función de las circunstancias que surjan.

Tipos de limitaciones:

- ◇ Siempre va a existir la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores (mala distribución de funciones, por errores de juicio, por falta de atención al personal).
- ◇ Aquellos procedimientos que se basan en la segregación de funciones se pueden eludir mediante el acuerdo entre varias personas (colusión: empleados implicados en el proceso de control interno).
- ◇ Aquellos procedimientos que se basan en asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la dirección, podrán ser ineficaces (se debe a que las decisiones de la dirección son erróneas).

Hay un principio general relacionado con el control interno: el coste de implantación y mantenimiento del control interno debe ser siempre inferior a los beneficios que dicho control puede proporcionar. Resulta difícil ponerlo en práctica, ya que los ingresos que reporta no se puede medir fácilmente, mientras los costes sí lo son.

El control interno tiene una serie de limitaciones, así podemos decir que un buen sistema de control interno va a garantizar la información contable, pero dentro de unos límites, no va a ser absoluto.

*Ej.: Una pequeña empresa donde hay un control interno muy eficiente. Todas las funciones están concentradas en una persona, y ésta es honesta y está capacitada para dar una información contable fiable. Pero puede ocurrir que sea todo lo contrario.*

#### ♦ Métodos de análisis de control interno:

Con carácter previo a la elaboración del sistema de control interno es preciso determinar que controles existen conforme a lo autorizado por la dirección. Esto se puede conseguir por tres métodos, pudiendo combinarlos entre ellos.

Métodos de análisis de control interno:	<ul style="list-style-type: none"><li>◊ Método descriptivo o memorándum.</li><li>◊ Método cuestionario.</li><li>◊ De todo flujograma.</li></ul>
---	---

- ◊ Método descriptivo o memorándum: se trata de adecuar de forma sintética (sin entrar en detalles) las características del sistema en cada área. Comenta documentos, archivos, que se utilizan en un área.
- ◊ Método de cuestionario: se realizar una serie de preguntas relativas al área de trabajo y que abarcan todos los aspectos sustanciales y formales del conjunto de operaciones que se realizan en esa área. Estos cuestionarios están elaborados de forma estándar y son comunes a todas las auditorías. El objeto de estas preguntas es buscar evidencias, son preguntas concretas y cortas y también se pueden adaptar según a la empresa que según dicte. Los cuestionarios se estructura en forma de listado, con diversas columnas, una con la pregunta, otra con las respuestas si / no / n/s y otra de observaciones para el auditor.
- ◊ Método de flujograma: son diagramas del flujos que permiten representar gráficamente el sistema de flujos de documentos o de operaciones, que se relacionan con aquellos, y de las personas que intervienen mediante una simbología de los circuitos operativos de un ciclo de las transacciones que son representativas.

Su objetivo es proporcionar una descripción completa del sistema de controles de cara a evaluar el control interno.

#### Ventajas:

- ◊ Evitar los problemas de tipo semántico.
- ◊ Permite detectar con mayor facilidad los fallos que pueda haber en el control interno.
- ◊ Permite observar el conjunto del sistema en el mismo gráfico.
- ◊ Facilita seguir el orden lógico de las operaciones de la empresa.
- ◊ Precisa menos tiempo para comprenderlo.

Con esta técnica conseguimos representar un flujo completo. Esta representación presentará la observación de tres aspectos:

- ♦ Nos permite observar la interrelación entre las distintas áreas de la empresa.
- ♦ Segregación de funciones que existe entre las mismas áreas.
- ♦ Conjunto de controles del sistema.

Hay dos tipos de flujogramas:

- ♦ el vertical: presenta la sucesión de procedimientos de forma vertical (normalmente de forma descendente) dando preferencia a los documentos, no a los departamentos.
- ♦ el horizontal: presenta la sucesión de los procedimientos de forma conjunta. Está dividido en departamentos. Nos da una visión más global y sintetizador del objeto de estudio.
- ♦ **Evolución del control interno.**

Vamos a tener dos fases:

- ◆ La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. Este es un requisito mínimo que se exige para la planificación de la auditoría.
- ◆ Realización de pruebas de cumplimiento con lo que el auditor tiene una seguridad razonable de los controles que están en uso, y se están operando tal como fueron diseñados.

Referidos al estudio del sistema (está dentro de la primera fase) es la revisión preliminar: obtener información de la empresa, y sobre sus procedimientos. El objetivo de recoger la información es que nos sirva de base para realizar después las pruebas de cumplimiento y evaluar el control interno.

La información se obtiene principalmente mediante entrevistas con personas, por estudio de documentos, circulares que se envía al personal, etc. Vamos a usar las tres técnicas o una o dos de las tres.

A veces se adopta el procedimiento de seguir el ciclo completo de una o varias fases del sistema. Esta Práctica además de ser útil por este propósito. También sirve para que las partidas seleccionadas puedan ser consideradas como parte de las pruebas de cumplimiento.

El auditor establece el juicio que le merece este estudio del control interno, y en base a eso va a desarrollar las pruebas de cumplimiento.

## EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

Cuando realizamos la evaluación del sistema del control interno, es necesario llevar una selección precisa de los controles que vamos a examinar, ya que no vamos a mirar todos con detenimiento debido a las limitaciones de tiempo y coste.

El alcance de esta evaluación va a variar dependiendo si se trata de una auditoría externa o interna. Al auditor interno le va a interesar a todos los aspectos del control interno, aún cuando tenga que analizar áreas de las que no tenga conocimiento. Al externo le va a interesar realizar los controles que hacen más referencia a los registros contables, ya que su labor es verificar los estados contables.

Desde el punto de vista del auditor externo, una de las funciones del control interno debe ser suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando la fiabilidad e integridad de los registros contables. La revisión del control interno por parte del auditor externo le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría de cara a emitir un informe sobre las cuentas anuales.

La evaluación propiamente dicha del sistema de control interno consiste en la valoración de la idoneidad de los controles existentes. Esta valoración va a ser muy subjetiva, dependiendo del auditor que la realice, por ello las NTA establecen unos criterios para evaluar el control interno:

- ◇ Se refiere a considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
- ◇ Se refiere a determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades. El auditor, dependiendo del tipo de empresa, hará unos tipos u otros de procedimientos.
- ◇ Determinar que los procedimientos necesarios que estén establecidos se han seguido satisfactoriamente.
- ◇ Evaluar con qué tipo de error o irregularidad potencial no contemplada en los

procedimientos de control interno existentes, de cara a poder determinar:

- ◆ la naturaleza y procedimientos de auditoría a aplicar.
- ◆ sugerencias a hacer al cliente.

La revisión que hace el auditor del sistema de control interno y de cumplimiento, se debe relacionar con los objetivos para evaluar el sistema del control interno. Los controles y deficiencias que advertimos se han de evaluar independientemente y no son compensatorios de su efecto.

La evaluación de los controles internos contables hecha por el auditor, para cada tipo significativo de transacción, debe conducirnos o debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo. Las pruebas de cumplimiento nos van a decir razonablemente, que los procedimientos relativos al control interno están siendo aplicados tal y como fueron diseñados o establecidos. En función de la naturaleza de los procedimientos de control interno y de la evidencia disponible sobre su cumplimiento, vamos a establecer la naturaleza de las pruebas de cumplimiento y van a influir sobre el tiempo y extensión de las mismas.

Las pruebas de cumplimiento están íntimamente relacionadas con las sustantivas se realiza en un período y con una extensión que siguen las siguientes normas:

- ◆ se basan en métodos estadísticos, o excepcionalmente criterios objetivos.
- ◆ se realizarán durante el periodo que se está auditando.
- ◆ se llevan a cabo en el trabajo preliminar del auditor.
- ◆ **Carta de recomendaciones o informe de control interno.**

En la NTA (septiembre 94) se regula la obligación de comunicar las debilidades significativas del control interno.

El auditor debe comunicar a la dirección de la entidad, al consejo de administración (si lo hubiese) o a los administradores de la empresa, las debilidades significativas encontradas en las pruebas de auditorías realizadas. La identificación de una deficiencia importante significa que el auditor estima que los procedimientos establecidos un grado de cumplimiento de los mismos no proporciona la seguridad razonable de que los errores o irregularidades por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas, pudiera prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados de la empresa en el curso normal de la ejecución de las funciones que le fueron asignados en la empresa.

El auditor está obligado a comunicar las debilidades significativas pero si lo considera necesario, puede comunicar diferencias constructivas para mejorar dicho control, pero la implantación es obligación de la empresa auditada.

Antes de comunicar las debilidades significativas por escrito, es conveniente comunicarlas al personal de la empresa. Así como comunicar aquellas debilidades que no sean significativas, y cualquier otro comentario de interés. La comunicación va a hacerse por escrito y de forma separada al informe de auditoría. En este escrito destaca los siguientes aspectos:

- ◇ el estudio y evaluación sólo se ha realizado con la extensión necesaria para establecer los procedimientos de auditoría, por lo que no se va a identificar todas las debilidades y no expresar una opinión sobre sistema del control interno. El auditor no va a emitir una opinión sobre el control interno, sino simplemente a comunicar las deficiencias.
- ◇ las debilidades significativas encontradas fueron tomadas en consideración al realizar

- la auditoría, no modifican la opinión emitida del informe de auditoría de cuentas.
- ◊ la implantación y mantenimiento de un sistema de control interno y el desarrollo de las mejoras es siempre obligación de la empresa.
- ◊ el informe ha sido preparado únicamente a los efectos de comunicar las debilidades significativas para cualquier otro fin.

La comunicación sobre las debilidades significativas encontradas se debe realizar dentro de un plazo razonable, después de la finalización de la auditoría. Si el auditor lo considerara necesario puede realizar dicha comunicación en una fecha anterior a la terminación del trabajo de auditoría.

### ◆ **LA EVIDENCIA: SOPORTE DE LA OPINIÓN DEL AUDITOR.**

#### ◆ **Naturaleza de la evidencia.**

Según la NTA 2.5.1: Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditorías que se consideren necesarias al objeto de tener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examina, y así poder expresar una opinión respecto a las mismas.

Por evidencia se entiende la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados.

A través de la evidencia el auditor queda libre de cualquier dudas sobre la opinión que tiene que emitir en el informe.

La evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales.

La evidencia la obtenemos de dos formas:

pruebas de cumplimiento.

Evidencia:

pruebas sustantivos: cálculos, verificaciones sobre las partidas contables.

La evidencia se obtiene a través de las pruebas de cumplimiento, que van a proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los controles internos están en uso y operando tal y como fueron diseñados.

También se puede obtener la evidencia a través de las pruebas sustantivos: validez de los datos, integridad, razonabilidad del sistema contable. Métodos:

- ◊ Inspección y observación.
- ◊ Preguntas (al personal de la empresa).
- ◊ Confirmación (preguntando a clientes/proveedores/bancos/abogados...).
- ◊ Cálculos (ejemplo: amortización).

Las evidencias que obtenemos, han de recogerse en los papeles de trabajo del auditor, y debe servir como justificación y soporte del trabajo que efectúa, para decidir el nivel necesario de evidencia, pues el auditor debe considerar cuatro aspectos:

- ◆ Importancia relativa de las partidas que componen las distintas áreas de la empresa.
- ◆ Riesgo probable de error en el que se incurre al decidir no revisar determinados hechos

económicos.

- ♦ Coste que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia.
- ♦ Utilidad final probable de los resultados que se obtendrán.

La falta de un nivel suficiente de evidencia va a llevar a una opinión con salvedades o incluso a negar la opinión.

#### ♦ **Importancia relativa y riesgo probable.**

El auditor pretende obtener una evidencia suficiente y adecuada para emitir su opinión en el informe de auditoría.

Los criterios que afectan a la suficiencia y adecuación de la evidencia a obtener, y en consecuencia a la elaboración del trabajo de auditoría son las de importancia relativa y de riesgo probable. Estos criterios van a servir para la formación de un juicio profesional por parte del auditor.

Importancia Relativa: magnitud o naturaleza de un error incluyendo una omisión en la información financiera que bien individualmente o en su conjunto a la luz de las circunstancias que lo rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable que confía en información, se hubiera visto influenciado uso decisión afectada como consecuencia del error u omisión.

Riesgo probable: es la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas por la falta de evidencia respecto a una determinada partida, o por la obtención de una evidencia deficiente sobre las mismas. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo, el nivel de eficiencia requerido será mayor. Para evaluar el riesgo probable se ha de considerar la importancia relativa y viceversa. La interdependencia es inversa entre el riesgo de auditoría y la importancia relativa.

La relación entre la importancia relativa y riesgo probable se ha de considerar a lo largo del trabajo de auditoría, es decir, en la planificación, ejecución y en la emisión del informe.

NTA sobre la importancia relativa resolución 14/6/99 ICAC: La importancia relativa tiene como objeto el establecimiento de unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias que en su caso resulten de las comprobaciones. La norma no pretende sustituir el juicio profesional del auditor, pero si establece unos parámetros como guías a título orientativo.

El auditor debe tener en cuenta el principio de importancia relativa a lo largo de su trabajo, tanto en la planificación, ejecución y emisión del informe.

En la planificación se fijan los niveles de importancia relativa y su justificación en función diferentes parámetros como pueden ser: volumen de negocios, FP, total de activo,....

El nivel de importancia relativa en esta fase ha de ser inferior a aquel que el auditor para formular el informe.

En la ejecución del trabajo, el auditor debe determinar un error tolerable, o límite máximo de aceptación de errores, a pesar del cual puede concluir el resultado de la prueba. Este error tolerable no puede ser mayor que la importancia relativa fijada en la etapa de planificación.



En la emisión del informe la importancia relativa a efectos de la opinión es una cuestión de juicio profesional del auditor, en función de las circunstancias concretas de cada caso, y resulta de evaluar tanto aspectos cuantitativos como cualitativos (*cuantitativos* referidos a una magnitud absoluta, su relación con otras cifras, su efecto sobre la rentabilidad; y *cualitativos* referidas al incumplimiento de la normativa, omisión de la deformación,...).

El anexo de esta NTA sobre importancia relativa, incluye a título exclusivamente orientativo unos parámetros que puede ayudar al auditor a formar su juicio profesional únicamente sobre la importancia relativa en la emisión del informe. No es posible desarrollar guías orientativas sobre la importancia relativa que sirven en todos los casos con parámetros de referencia, puesto que dichos parámetros pueden resultar condicionados por factores inherentes a las características de la entidad y su entorno.

#### DIFERENCIA ENTRE AJUSTE Y DE RECLASIFICACIÓN:

Ajuste: corrección en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera de la empresa, en los márgenes del ejercicio, o en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Reclasificaciones: transferencias de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente a efectos de clasificación o presentación.

- ◆ **Obtención de la evidencia.** (Remitirse a pregunta 5.1.)
- ◆ **Documentación de la evidencia: Los papeles de trabajo.**
- ◆ Concepto y tipología

Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos, tanto preparados como recibidos por el auditor de forma que el conjunto comprende un compendio, una relación de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución del trabajo junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión.

Los papeles de trabajo no son un fin en sí mismo, sino que sólo debe elaborar si son útiles y constituyen un medio para lograr los siguientes objetivos:

- ◇ Ayudar en la planificación y realización de la auditoría.
- ◇ Facilitar la supervisión y revisión de la auditoría.
- ◇ Suministrar evidencia del trabajo llevado a cabo para respaldar la opinión del auditor.

Los requisitos que deben cumplir los papeles de trabajo:

- ◆ Prepararse a medida que se va realizando el trabajo.
- ◆ Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo y los medios por los que el auditor ha llegado a formarse en su opinión.
- ◆ Deben ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo.
- ◆ Ayudar al auditor en la ejecución del trabajo.
- ◆ Ser útiles para sistematizar y perfeccionar el desempeño de futuras auditorías.
- ◆ Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos la actuación realizada.

*Tipología de los papeles de trabajo:*

Completo: cuando identifican el alcance profesional encomendado, describen el trabajo

efectuado, identifican a los auditores que han realizado y supervisado el trabajo, indican las fechas en que se realizó.

Claros: cuando se utiliza buena ortografía y corrección en el lenguaje, cuando se contiene en lugares y personas, empresas, lugares bien expresados.

Concisas: contienen lo esencial y no contiene datos innecesarios.

Los papeles de trabajo pueden ser objeto de normalización lo que mejora la eficacia de su preparación y revisión. Suelen incluir copias de los estatutos sociales o cualquier otro documento legal relacionado, constancia del proceso de planificación y de los programas de auditoría, también del estudio de control interno, los principios contables y los criterios de evaluación aplicados, copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría, indicación de quién hizo los procedimientos de auditoría y cuándo, etc... Deben prepararse con un adecuado sistema de referencias, de manera que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada, así distinguimos entre:

- ♦ índices de referencia: símbolos utilizados con el objeto de que los papeles queden ordenados de una manera lógica, facilitando su manejo y archivo (numéricos, alfabéticos y alfanuméricos)
- ♦ marcas de comprobación: signos utilizados para explicar la documentación examinada.( , ).
- ♦ cruce de referencias: consiste en anotar un índice junto a una cifra para mostrar que la misma aparece en otro papel de trabajo en el que a su vez se marca el índice del primer papel de trabajo.
- ♦ Organización: archivo permanente y archivo de ejercicio.

Los papeles de trabajo puede materializarse en soporte informático, hojas, fichas que permitan su manejo de forma operativa y de fácil localización, así como su integración en los archivos correspondientes. La información mínima que cada hoja debe contener en su encabezamiento es la empresa, el área que se está auditando, la fecha, la persona que lo ha preparado, y también de la persona que lo ha revisado y en qué fecha.

Membrete		Índice o referencia.
	Empresa auditada.	Realizado por.
	Fecha cuentas anuales.	Fecha.
	Área.	Revisado por.
		Fecha.

Es privativo del auditor organizar en la forma que crea más conveniente los papeles de trabajo, no obstante teniendo en cuenta que sirven de prueba del trabajo realizado y constituyen el soporte de las conclusiones del mismo y que son de gran utilidad para auditorías posteriores, resulta imprescindible una adecuada organización sistemática permita su fácil identificación y utilización si fuera necesario.

Dos tipos de archivos:

- ♦ archivos permanentes: son aquellos que contiene una documentación de carácter intemporal cuya finalidad es permanente, no limitándose su interés a la auditoría que se está realizando.

- ♦ archivos de ejercicio o corrientes: son aquellos otros cuyo contenido se refieren a documentos y papeles cuya vigencia se circunscribe al período de realización de la auditoría no siendo relevante la información contiene para auditorías posteriores.

El contenido de la información del *archivo permanente* es:

- ◇ Información histórica de la empresa (ejemplo: escritura de constitución, estatutos, escrituras de modificación de capital, composición del accionariado, resumen de actas, legislación aplicable al sector, centros de trabajo, compañías vinculadas,...).
- ◇ Información general del sistema organizativo y contable (ejemplo: organigramas, manual de procedimientos, firmas autorizadas, plan de cuentas, criterios de valoración...).
- ◇ Información específica por áreas: la que tienen un información relevante para el auditor (inmovilizado material: amortizar acciones).(ejemplo: para inmovilizados inmateriales: patentes) (ejemplo: financiación ajena: garantías).

Ventajas:

- ◇ Permite un análisis más riguroso porque existe información comparativa de años anteriores.
- ◇ Evitar tener que hacer todos los años las mismas preguntas.
- ◇ Reduce el tiempo de ejecución y revisión de la auditoría ya que una parte del trabajo ya está hecho.
- ◇ Permite al auditor comprender mejor las características del negocio del cliente y de la industria en la que se desenvuelve ese cliente.

El contenido de la información del *archivo corriente* es:

- ◇ Archivo general: vamos a incluir todos los papeles que teniendo relación con ejercicio auditado no constituyen pruebas de auditoría específicas de áreas o epígrafes concretos. Lo podemos dividir en:
  - ◇ Documentos de planificación: plan global, el presupuesto de horario, etc.
  - ◇ Estados financieros sujetos a examen.
  - ◇ Documento resumen de conclusiones: ajustes y de clasificaciones.
  - ◇ Documentos de control de trabajo.
  - ◇ Documentos que soportan las pruebas (conciliaciones con terceros).
  - ◇ Documentos que aporta datos sobre el cliente (ejemplo: carta de manifestaciones).
  - ◇ Informe general.
- ◇ Archivo de trabajo: contiene todos los programas y las pruebas tanto sustantivos como de cumplimiento que se han realizado para cada una de las partidas o áreas.
- ♦ Propiedad y custodia de los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo pertenece por completo a la auditor que ha de tomar las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación.

Los papeles de trabajo son confidenciales y están sujetos al secreto profesional. Para que cualquier papel de trabajo pueda ser mostrado a terceras personas se requiere la autorización del cliente. Si por cualquier razón el cliente solicita al auditor un papel de trabajo por considerarlo necesario, el auditor deberá, si lo que cree oportuno, facilitarle copia del mismo, reteniendo en su poder el original. En éste caso cuidará de que dicho papel no contenga conclusiones o notas reservadas que no deban ser mostradas a alguien ajeno a su equipo. El auditor deberá conservar y custodia durante cinco años, a contar desde la fecha del informe, todos los documentos que puedan constituir las pruebas de actuación encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas anuales que haya examinado.

