

CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

CAPÍTULO 7

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

**CICLOS FORMATIVOS DE GRADO SUPERIOR DE
ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS**

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

1 . AUDITORÍA: CONCEPTO Y CLASES

A) En función del sujeto:

Auditoría interna: realizada por un trabajador de la empresa.

Auditoría externa: realizada por personal independiente.

B) En función del objeto:

Auditoría financiera o contable: auditoría de los estados contables.

Auditoría administrativa: evaluación de los sistemas de control interno.

Auditoría de sistemas: analizar los procedimientos organizativos.

Auditoría operativa: evalúa la eficacia de los procedimientos organizativos.

C) Según la amplitud del trabajo:

Auditoría total o completa: revisar la totalidad de las operaciones.

Auditoría parcial o de alcance limitado: se centra en un area de la empresa, en una operación o conjunto de operaciones específicas.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

1 . AUDITORÍA: CONCEPTO Y CLASES

La llamada **auditoría de cuentas**, que se caracteriza por ser:

- Externa.
- Financiera o contable.
- Total o completa.

Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

2. MARCO LEGAL DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA

La normativa legal sobre auditoría en España se recoge en las siguientes disposiciones:

Real Decreto legislativo 1/2.011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de auditoría.

Real decreto 1.517/2.011, de 31 octubre por el que se aprueba el reglamento que desarrolla el texto refundido de la ley de auditoría de cuentas.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

3. EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC)

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) es un organismo autónomo dependiente del Ministerio de Economía, con las siguientes funciones:

- Establecer principios y normas contables.
- Control y disciplina en el ejercicio de la actividad de los auditores.
- Establecimiento y supervisión del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
- Determinar las normas básicas para el examen de actitud profesional de auditoría.
- Homologar y publicar las normas de auditoría elaboradas por las corporaciones de auditores.
- Realizar y promover la investigación en materias de contabilidad y auditoría.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

4. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

- Las normas técnicas de auditoría son principios y requisitos que debe observar el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable.
- Las normas técnicas deben ajustarse a la Ley de Auditoría de Cuentas y a las normas técnicas publicadas por el ICAC.
- Las normas técnicas de auditoría se clasifican en:
 - Normas generales o personales.
 - Normas sobre ejecución.
 - Normas sobre informes.
- Las normas técnicas generales de auditoría regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad.
- El objetivo de estas normas es determinar los medios y actuaciones que han de utilizarse y aplicarse en la realización de la auditoría por parte del auditor.
- El informe es un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo realizado por el auditor y su opinión profesional.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

5. OBLIGATORIEDAD DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Tienen la obligación de auditoría externa de las cuentas anuales las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos cumplan al menos dos de los parámetros siguientes:

- La suma de las partidas de activo sea superior a 2.850.000 euros.
- El importe de la cifra anual de negocios sea superior a 5.700.000 euros.
- La media de trabajadores durante el ejercicio sea superior a 50.

También tienen obligación de auditoría externa de las cuentas anuales determinadas empresas en base a su objeto social u otras circunstancias

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

6. OBLIGACIONES DE LA SOCIEDAD AUDITADA

Las obligaciones de la sociedad auditada que pueden resumir en los siguientes:

- Colaborar con los auditores poniendo a su disposición la información solicitada.
- Emitir una carta de manifestaciones.
- Depositar el informe de auditoría en el Registro Mercantil, al mismo tiempo que las cuentas anuales (véase el epígrafe 5.9).

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

7. RÉGIMEN DE HABILITACIÓN DE LOS AUDITORES

Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.(ROAC).

Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requiere:

Para las personas físicas:

- a) Ser mayor de edad.
- b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
- c) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- d) Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La autorización se concederá a quienes reúnan las siguientes condiciones:

- a) Haber obtenido una titulación universitaria.
- b) Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirir una formación práctica.
- c) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

7. RÉGIMEN DE HABILITACIÓN DE LOS AUDITORES

Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades de auditoría de cuentas que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.
- b) Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- c) Que una mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Las corporaciones representativas de auditores de cuentas reconocidas son:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas.
- Registro de Economistas Auditores (REA).
- Registro General de Auditores (título mercantiles).

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

8. FASES Y CONTENIDO DE LA AUDITORÍA

Las fases de la auditoría son las siguientes:

- Planificación
- Ejecución.
- Informe.

En el presente epígrafe vamos a centrarnos, como contenido fundamental del proceso de auditoría, en los métodos de auditoría para llevar a cabo las pruebas necesarias para que la auditor obtenga una evidencia suficiente para poder emitir su informe.

Estos métodos son:

- Inspección.
- Observación.
- Preguntas.
- Confirmaciones.
- Cálculos.
- Técnicas de examen analítica.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

8. FASES Y CONTENIDO DE LA AUDITORÍA

La inspección consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables, así como en el examen de documentos y activos tangibles. La inspección proporciona distintos grados de evidencia según sea la naturaleza de la fuente y la efectividad de los controles internos. Las tres categorías más importantes de evidencia documental, que proporciona al auditor distinto grado de confianza, son:

- a) Evidencia documental producida y mantenida por terceros.
- b) Evidencia documental producida por terceros y en poder de la entidad.
- c) Evidencia documental producida y mantenida por la entidad.

La observación consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros, mediante la oportuna presencia física.

El auditor se cerciora de la forma como se llevan a cabo ciertas operaciones, observando la realización de las mismas por el personal de la empresa. Por ejemplo el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados en forma satisfactoria, observando cómo se desarrolla realmente la preparación y realización de los mismos.

Las preguntas consisten en obtener información apropiada de las personas dentro y fuera de la entidad que tienen los conocimientos. Las preguntas abarcan desde las formuladas por escrito a terceros ajenos a la entidad a las hechas oralmente al personal de la misma. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el auditor lo considera necesario.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

8. FASES Y CONTENIDO DE LA AUDITORÍA

La confirmación consiste en la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa auditada y que conozca la naturaleza y condiciones de la operación y, por tanto, pueda confirmar de una manera válida.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona que puede confirmar, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita.

La confirmación se puede hacer dos formas:

- Positiva.
- Negativa.

En la positiva se envían datos y se pide que conteste, tanto si está conforma como si no lo está.

En la negativa se envían datos y se pide que se conteste solo si se está disconforme.

También cabe distinguir entre:

- Envío de datos para confirmar (positiva y negativa, tal como se ha indicado).
- No se envían datos sino que se solicitan para confirmar por parte del auditor.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

8. FASES Y CONTENIDO DE LA AUDITORÍA

Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.

Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc...).

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

9. AJUSTES Y CORRECCIONES CONTABLES

En base a las pruebas realizadas por el auditor aplicándose los distintos métodos y técnicas de auditoría puede detectar errores o incumplimientos de las normas contables aplicables, de la que se derivan la necesidad de que la empresa auditada deba realizar determinados ajustes o correcciones contables.

Estos ajustes o correcciones contables los puede realizar la empresa auditada, en base a la propuesta presentada por el auditor, durante el transcurso de la auditoría y, por tanto, antes de emitir el auditor su informe. En consecuencia en las cuentas que figuran en el informe ya están incluidos los ajustes y correcciones pertinentes y no ha lugar a salvedades en la opinión del auditor como consecuencia de los indicados ajustes y correcciones.

En el caso de que los ajustes y correcciones propuestos por el auditor no se incluyeran en las cuentas de la empresa auditada (ya que la inclusión depende de la voluntad de ésta) el auditor tendrá que ponerlo de manifiesto mediante una opinión con las salvedades que procedan.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

10. INFORME DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Los elementos básicos del informe son:

- Título o identificación como: informe de auditoría independiente de las cuentas anuales.
- Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo.
- Identificación de la entidad auditada.
- Párrafo del alcance de la auditoría.
- Identificación de los documentos que comprenden las cuentas anuales.
- Párrafo de opinión.
- Párrafo de salvedades, exponiendo las razones significativas de forma detallada.
- Párrafo de énfasis.
- Párrafo sobre el Informe de Gestión en el que el auditor manifieste el alcance de su trabajo y si la información contable que contiene concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio.
- Datos y firma del auditor
- Fecha de la emisión del informe

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

10. INFORME DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

El informe puede contener uno de los siguientes tipos de opinión:

- Favorable.
- Con salvedades.
- Desfavorable.
- Denegada.

A) Opinión favorable:

El auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos,...

B) Opinión con salvedades:

Es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las siguientes circunstancias:

- Limitación al alcance del trabajo realizado.
- Errores o incumplimiento de los principios y normas contables generales aceptados, incluyendo omisiones de información necesaria.
- Incertidumbres cuyo desenlace final no es susceptible de estimación razonable.
- Cambios durante el ejercicio, con respecto a los principios y las normas contables generalmente aceptados utilizados en el ejercicio anterior.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

10. INFORME DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

C) Opinión desfavorable:

Supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o sobre los cambios en la situación financiera de la entidad auditada de conformidad con los principios y normas de contabilidad.

D) Opinión denegada:

Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

La necesidad de denegar la opinión puede originarse por:

- Limitaciones al alcance de la auditoría, y/o.
- Incertidumbres que impidan al auditor formarse una opinión.

E) Opinión parcial no permitida.

En un informe de auditoría no se permite la expresión de una opinión sobre alguna o varias partidas de las cuentas anuales cuando se esté expresando una opinión desfavorable o se esté denegando ésta.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

10. INFORME DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Las circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor pueden ser:

A) Limitación al alcance.

- Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas Técnicas o aquellos otros procedimientos adicionales que el auditor considera necesarios.
- Las limitaciones de alcance pueden venir de la entidad auditada o venir impuestas por las circunstancias.

B) Error o incumplimiento de los principios y las normas contables generalmente aceptados.

- Utilización de principios y normas distintos de los generalmente aceptados.
- Errores, fueran o no intencionados, en la elaboración de las cuentas anuales.
- Las cuentas anuales no incluyen toda la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuadas.
- Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no se hubiera corregido en las cuentas anuales o desglosado en la memoria, según procediera.
- Cuando el auditor encuentre alguna de las circunstancias citadas anteriormente, deberá evaluar y cuantificar su efecto sobre las cuentas anuales. Si concluyera que el efecto es significativo, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable.

CARACTERIZACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA EN LA EMPRESA

10. INFORME DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

C) Incertidumbre.

- Una incertidumbre se define como un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no algún otro hecho futuro, ni la entidad puede estimar razonablemente ni por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes.
- El auditor no debe calificar de incertidumbre las estimaciones normales que sobre hechos futuros realiza la entidad en la preparación de sus cuentas anuales.

D) Cambios en los principios y normas contables generalmente aceptados.

- El objetivo de la uniformidad es asegurar que las cuentas de distintos ejercicios no han sido afectadas por cambios en la aplicación de principios y normas.
- Cuando se hubiera producido un cambio justificado que afectara de forma significativa a la comparabilidad de las cuentas anuales, el auditor deberá mencionar expresamente en el párrafo de opinión de su informe que existe una salvedad a la aplicación uniforme de los principios y normas contables generalmente aceptados.