



Apuntes de Auditoría

Juan Carlos Mira Navarro

Versión 1.8, 15/03/2006

**Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 2.5 España**

Usted es libre de:

- copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra

Bajo las condiciones siguientes:

 **Reconocimiento.** Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el autor o el licenciadador.

 **No comercial.** No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 **Sin obras derivadas.** No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

- Al reutilizar o distribuir la obra, tiene que dejar bien claro los términos de la licencia de esta obra.
- Alguna de estas condiciones puede no aplicarse si se obtiene el permiso del titular de los derechos de autor.

Los derechos derivados de usos legítimos u otras limitaciones reconocidas por ley no se ven afectados por lo anterior.

Esto es un resumen legible por humanos del [texto legal \(la licencia completa\)](#)

Juan Carlos Mira Navarro

ISBN 84-688-6337-8

En portada, el monje italiano FRAY LUCA PACIOLI (1445-1514), del que comienza el título noveno, tratado XI de la obra “De las Cuentas y las Escrituras” escrita en 1494 ...

“Como es bien sabido, quien desee dedicarse al comercio y operar con la debida eficacia, necesita fundamentalmente tres cosas ...”

“La principal de ellas es el dinero ...”

“... la segunda cosa que se precisa para el tráfico mercantil es ser un buen contador y saber hacer las cuentas con gran rapidez ...”

“... la tercera y última cosa necesaria es la de registrar y anotar todos los negocios de manera ordenada, a fin de que se pueda tener noticia de cada uno de ellos con rapidez ...”

y que estableció el principio de la “partida doble”, que dice:

1. No hay deudor sin acreedor. (No hay partida sin contrapartida).
2. A una o más cuentas deudoras corresponden siempre una o más cuentas acreedoras por el mismo importe.
3. En todo momento las sumas del debe deben ser igual a las del haber.

Notas del autor

La mayor parte del material utilizado para este documento procede de elaboración propia tomada de los apuntes utilizados para las clases.

Hay no obstante material procedente de <http://www.5campus.com> desarrollado por diferentes profesores [3], [4], [9].

A pesar de haberlo revisado varias veces ;-), evidentemente existirán errores y faltarán datos que podrían haber aparecido, por lo que agradeceré cualquier sugerencia o crítica (constructiva).

Para ponerse en contacto conmigo, se puede utilizar la dirección de correo electrónico: <mailto:juancmira@telefonica.net>.

Estos apuntes, están en constante evolución. Se puede consultar la actualización, revisión o fe de erratas a través de la página web del módulo, en:

<http://www.moduloauditoria.tk>
<http://personal.telefonica.terra.es/web/juancmira/auditor.htm>

accediendo a través del Instituto <http://www.iesmarenostrum.com> en el Departamento de Administración, Ciclo Formativo de Grado Superior de Administración y Finanzas, módulo de Auditoría, o también a través del curso de **Auditoría** en la plataforma del IES <http://www.iesmarenostrum.net>

En la **primera parte**, el objetivo fundamental es hacer una descripción de los elementos teóricos que deben ser sustento para el conocimiento y desarrollo de la práctica en la auditoría.

La **segunda parte**, establece el desarrollo práctico dividido por áreas con el fin de facilitar el cumplimiento práctico en las diferentes áreas de trabajo.

La **parte tercera**, recoge unos casos prácticos resueltos que tratan de abarcar todas las áreas de trabajo y la normativa vigente más importante.

La utilización del manual se complementa con el contenido de la página web.



Índice general

Notas del autor	III
I Auditoría: Teoría	1
1. Introducción a la auditoría	3
1.1. La auditoría externa de los estados financieros	3
1.2. Concepto y propósito	4
1.3. La auditoría en España	5
1.3.1. La auditoría en la Ley de Reforma de la Legislación Mercantil	7
1.4. Principios de contabilidad en España	8
1.4.1. Plan General de Contabilidad	9
2. Control interno y control de gestión	11
2.1. Estudio y evaluación del sistema de control interno	11
2.1.1. Definiciones y conceptos básicos	11
2.1.2. Objetivos del control interno contable	12
2.1.3. Fases del estudio y evaluación del sistema de control interno	12
2.2. El control de gestión	15
2.2.1. Definición	15
2.2.2. Los condicionantes del control de gestión	15
2.2.3. Los fines del control de gestión	15
2.2.4. Los instrumentos del control de gestión	16
3. Normas, evidencia y programa de auditoría	17
3.1. Normas técnicas	17
3.1.1. Normas técnicas de carácter general	17
3.1.2. Normas sobre ejecución del trabajo	20
3.1.3. Normas para la preparación del informe	20
3.2. La planificación y el programa de auditoría	20
3.2.1. La carta de encargo	20
3.3. Planificación	21
3.3.1. Conceptos generales	21
3.3.2. Etapas de planificación de un trabajo de auditoría	22
3.3.3. Análisis general del riesgo	23
3.3.4. El plan global de auditoría	24
3.4. La evidencia	25
3.4.1. Naturaleza de la evidencia	25
3.5. La importancia relativa	27
3.5.1. Determinación cuantitativa	27
3.5.2. Determinación cualitativa	28
3.5.3. Error tolerable	28
3.6. Los papeles de trabajo	29
3.6.1. Concepto	29
3.6.2. Contenido mínimo de los papeles	29

3.6.3.	Archivos de auditoría	30
3.6.4.	Organización del archivo permanente	31
3.6.5.	Organización del archivo en curso	32
3.6.6.	Referenciación	32
3.6.7.	Supervisión	33
4.	Auditoría informática	35
4.1.	La auditoría financiera a través del ordenador	35
4.1.1.	La tipificación en la auditoría con ordenador	37
4.1.2.	El beneficio obtenido del ordenador por la auditoría financiera	38
4.2.	Modelos para la realización de la auditoría financiera con ordenador	39
4.3.	La seguridad de la información en la LOPD	39
4.3.1.	Introducción	39
4.3.2.	Diferentes tipos de seguridad	41
4.3.3.	Características de la información	41
4.3.4.	La seguridad en la nueva Ley de Protección de Datos de carácter personal	42
4.3.5.	Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal	42
5.	Informes de auditoría	47
5.1.	Resultados del trabajo de auditoría. La carta de recomendaciones y el informe.	47
5.2.	Elementos básicos del informe de auditoría	48
5.2.1.	El título o identificación	49
5.2.2.	A quién se dirige y quienes lo encargaron	50
5.2.3.	El párrafo de alcance	50
5.2.4.	El párrafo legal o comparativo	51
5.2.5.	El párrafo de énfasis	52
5.2.6.	El párrafo de salvedades	53
5.2.7.	El párrafo de opinión	53
5.2.8.	El párrafo sobre el informe de gestión	54
5.2.9.	El nombre, dirección y datos registrales del auditor	54
5.2.10.	La fecha del informe	55
5.2.11.	La firma del informe por el auditor	55
5.2.12.	Esquema de un informe de auditoría de cuentas anuales	55
5.3.	Objetivos, características y afirmaciones que contiene el informe de auditoría	56
5.4.	Circunstancias con efecto en la opinión del auditor	57
5.5.	Tipos de opinión	57
5.5.1.	Opinión favorable	58
5.5.2.	Opinión con salvedades	58
5.5.3.	Opinión desfavorable (negativa o adversa)	62
5.5.4.	Opinión denegada (abstención de opinión)	63
5.6.	¿Qué se consideran principios y normas contables generalmente aceptados y por normas de auditoría generalmente aceptadas?	65
II	Auditoría por áreas	67
6.	Auditoría del inmovilizado	69
6.1.	Introducción	69
6.2.	Auditoría del inmovilizado material	69
6.2.1.	Descripción	69
6.2.2.	Objetivos de auditoría	69
6.2.3.	Objetivos de control interno	70
6.2.4.	Procedimientos de auditoría	72

6.2.5. Programa de trabajo	73
6.3. Amortizaciones	75
6.4. Formas especiales de adquisición	78
6.5. Política de seguros	80
6.6. Regularización de balances	80
6.7. Auditoría del inmovilizado inmaterial	80
6.7.1. Descripción	80
6.7.2. Objetivos de auditoría	81
6.7.3. Objetivos de control interno	81
6.7.4. Procedimientos de auditoría	82
6.7.5. Programa de trabajo	82
6.8. Arrendamiento financiero	83
6.8.1. Anotaciones contables	84
6.9. Auditoría del activo “ficticio”	86
6.9.1. Descripción	86
6.9.2. Objetivos de auditoría	86
6.9.3. Objetivos de control interno	87
6.9.4. Procedimientos de auditoría	87
6.9.5. Programa de trabajo	87
6.10. Principios y normas contables	88
Ejercicios propuestos	90
Resolución a los ejercicios propuestos	93
7. Auditoría de recursos propios	95
7.1. Descripción	95
7.2. Objetivos de auditoría	95
7.3. Objetivos de control interno	96
7.4. Procedimientos de auditoría	96
7.5. Programa de trabajo	97
Ejercicios propuestos	99
Resolución a los ejercicios propuestos	100
8. Auditoría de existencias	101
8.1. Descripción	101
8.2. Objetivos de auditoría	102
8.3. Objetivos de control interno	102
8.4. Procedimientos de auditoría	106
8.5. Programa de trabajo	107
8.6. Principios y normas contables	109
Ejercicios propuestos	110
Resolución a los ejercicios propuestos	112
9. Auditoría de cuentas a cobrar	115
9.1. Descripción	115
9.2. Objetivos de auditoría	115
9.3. Objetivos de control interno	116
9.4. Procedimientos de auditoría	116
9.4.1. Procedimientos para verificar la existencia de cuentas a cobrar	117
9.4.2. Procedimientos para verificar la correcta valoración de las cuentas y análisis de las provisiones de tráfico	118
9.5. Muestreo en auditoría	119
9.5.1. Método subjetivo	119
9.5.2. Selección de muestras	119
9.6. Programa de trabajo	123
9.7. Principios y normas contables	124
9.7.1. Valoración de las cuentas a cobrar	124
9.7.2. Créditos en moneda extranjera	125

9.7.3. Créditos recogidos en efectos comerciales	126
9.7.4. Correcciones valorativas	126
10. Auditoría de cuentas financieras	129
10.1. Descripción	129
10.1.1. Tesorería	129
10.1.2. Préstamos y créditos	129
10.2. Objetivos de auditoría	129
10.2.1. Tesorería	129
10.2.2. Préstamos y créditos	130
10.3. Objetivos de control interno	130
10.3.1. Tesorería	130
10.3.2. Préstamos y créditos	131
10.4. Procedimientos de auditoría	132
10.4.1. Procedimientos para tesorería	132
10.4.2. Procedimientos para préstamos y créditos	135
10.5. Programa de trabajo	135
10.5.1. Tesorería	136
10.5.2. Préstamos y créditos	136
10.6. Principios y normas contables	136
10.6.1. Relativos a tesorería	136
10.6.2. Relativos a préstamos y créditos	137
11. Auditoría de cuentas a pagar	139
11.1. Descripción	139
11.2. Objetivos de auditoría	139
11.3. Objetivos de control interno	140
11.4. Procedimientos de auditoría	141
11.4.1. Procedimientos para la verificación de cuentas a pagar	141
11.4.2. Procedimientos para la verificación de la correcta valoración de las cuentas	142
11.5. Programa de trabajo	142
11.6. Principios y normas contables	142
11.6.1. Valoración de las cuentas a pagar	143
11.6.2. Deudas en moneda extranjera	143
11.6.3. Deudas recogidas en efectos a pagar	143
12. Auditoría fiscal	145
12.1. Descripción	145
12.1.1. Concepto y clasificación	145
12.2. Objetivos de auditoría	148
12.3. Aspectos fundamentales del control interno	148
12.4. Evaluación de las características del negocio y del control interno	149
12.5. Principios y normas contables	150
13. Auditoría sobre provisiones y contingencias	153
13.1. Descripción	153
13.2. Objetivos	155
13.3. Programa de trabajo	155
13.4. Contingencias	157
13.5. Hechos posteriores al cierre	158
14. Auditoría de pérdidas y ganancias	159
14.1. Descripción	159
14.2. Objetivos de auditoría	159
14.3. Objetivos de control interno	159
14.3.1. Personal	160

14.4. Procedimientos de auditoría	160
14.5. Principios y normas contables	161
14.5.1. Información a incluir en la memoria	162
III Anexos	163
A. Casos prácticos resueltos	165
A.1. Introducción	165
A.2. Ejercicios resueltos	165
B. Normas de valoración	169
C. Resoluciones del ICAC	181
C.1. Resolución de 19 de enero de 1991	181
C.2. Resolución de 30 de julio de 1991	216
C.3. Resolución de 21 de enero de 1992	222
C.4. Resolución de 14 de junio de 1999	231
C.5. Resolución de 21 de diciembre de 2004	238
D. Ley de Auditoría de Cuentas	251
E. Reglamento de Auditoría de Cuentas	267
Bibliografía	289
Índice alfabético	290

Índice de figuras

1.1. Propósito de la auditoría	4
1.2. Normativa de la auditoría	6
2.1. Diagrama de flujo de aprovisionamiento	14
4.1. Esquema de las fases del proceso contable	36
5.1. Formación de la opinión de auditoría en el proceso de evaluación de la evidencia	49
5.2. Esquema del informe de auditoría	50
6.1. Esquema de trabajo de auditoría	69
9.1. Muestra aleatoria y no aleatoria	119

Índice de cuadros

3.1. Modelo de carta de encargo	22
3.2. Archivo permanente (AP)	31
3.3. Archivo en curso (AC)	32
4.1. Cuestionario de control interno de protección de datos	45
5.1. Esquema de un informe de auditoría de cuentas anuales	55
5.1. Esquema de un informe de auditoría de cuentas anuales	56
5.2. Relación entre circunstancia y tipo de opinión en función de la importancia relativa	64
5.3. Clasificación de las circunstancias en función de los porcentajes	65
6.1. Cuestionario de control interno de inmovilizado	71
8.1. Cuestionario de control interno de existencias	103
9.1. Modelo de carta de circularización a clientes	118
9.2. Dígitos aleatorios	121
9.3. Coeficientes de riesgo sugeridos por las puebas sustantivas	121
10.1. Conciliación bancaria	133
C.1. Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría	236
C.2. Parámetros orientativos para la evaluación de la importancia relativa ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares	237

Parte I

Auditoría: Teoría

Unidad 1

Introducción a la auditoría

1.1. La auditoría externa de los estados financieros

Es preciso hacer unas consideraciones sobre el término “auditoría” en el ámbito económico y financiero del mundo de los negocios.

En términos generales, **auditar**, *es examinar y verificar información, registros, procesos, circuitos, etc. con objeto de expresar una opinión sobre su bondad o fiabilidad.*

1. **Auditoría de estados financieros:** Es el examen y verificación de los estados financieros de una empresa con el objeto de emitir una opinión sobre la fiabilidad de los mismos. Suele hablarse en la actualidad de auditoría de las “cuentas anuales”.
2. **Auditoría de informes económicos y financieros:** Aparte de las “cuentas anuales”, cualquier información económica puede ser sometida a examen o verificación con objeto de opinar sobre su veracidad, transparencia y razonabilidad de cálculo.
3. **Auditoría interna:** Tiene por objeto verificar los diferentes procedimientos y sistemas de control interno establecidos por una empresa con el fin de conocer si funcionan como se había previsto al tiempo que ofrecer a la gerencia posibles cambios o mejoras en los mismos.
4. **Auditoría operativa:** El objetivo es el examen de la gestión de la empresa con el propósito de evaluar la eficacia de los resultados con respecto a las metas previstas. Una auditoría de este tipo requiere la existencia previa de un plan de actividades y presupuesto concreto de los resultados esperados.
5. **Auditoría de sistemas:** Supone un trabajo previo al planteamiento de cualquier reorganización administrativa. La finalidad es el examen y análisis de los procedimientos administrativos y de los sistemas de control interno de la compañía auditada al objeto de establecer:
 - La eficacia de los procedimientos administrativos en orden a asegurar el registro de todas las transacciones efectuadas y su correcta valoración.
 - La idoneidad de los criterios contables utilizados.
 - La funcionalidad de sus circuitos y sistemas administrativos al objeto de eliminar las redundancias. Al finalizar el trabajo los auditores exponen los puntos débiles que han podido detectar así como las recomendaciones sobre los cambios convenientes a introducir, en su opinión, en la organización de la compañía.

6. **Auditoría económico-social:** Se está comenzando en la actualidad a desarrollar este concepto vinculado con la necesidad de evaluar la aportación que la empresa hace al progreso humano o, dicho de otra forma, ponderar el cumplimiento de su responsabilidad social.

1.2. Concepto y propósito

La necesidad de disponer de estados financieros veraces dio lugar al nacimiento de la auditoría de estados financieros.

Es en términos generales un proceso, llevado a cabo conforme a unas normas, mediante el cual los estados financieros de una sociedad se someten a examen y verificación de unos expertos cualificados e independientes (auditores) con el fin de que emitan su opinión sobre la fiabilidad que les merece la información económico-financiera contenida en los mismos. Esta opinión se comunica por medio de un informe o dictamen de auditoría.

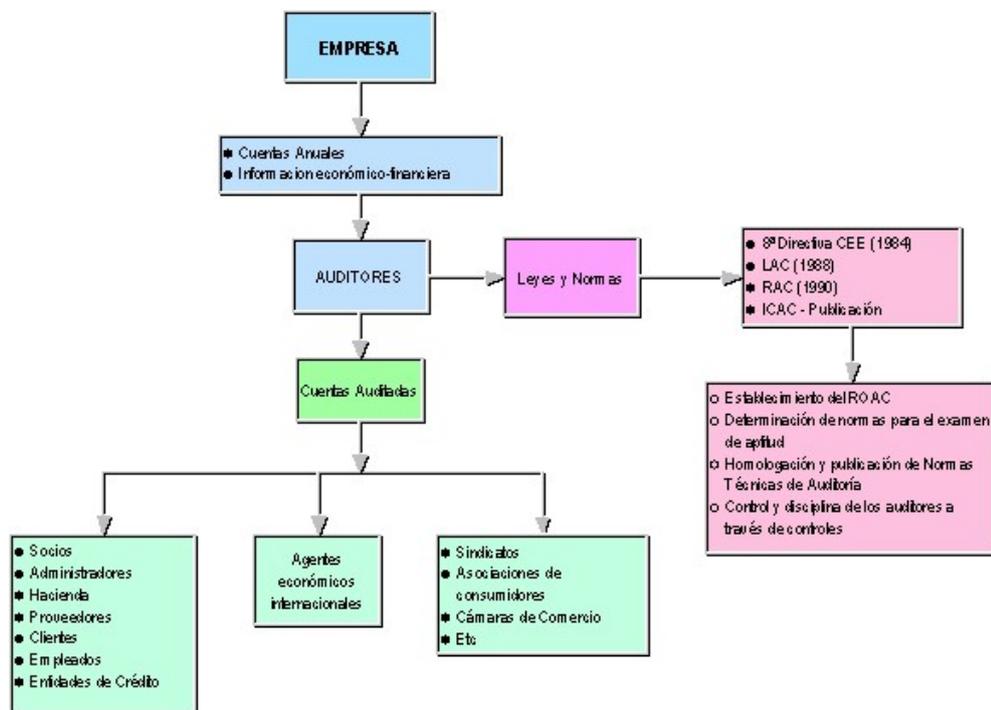


Figura 1.1: Propósito de la auditoría

La definición internacional más aceptada, dice que el objetivo de un examen de los estados financieros de una compañía, por parte de un auditor independiente, *es la expresión de una opinión sobre si los mismos reflejan razonablemente su situación patrimonial, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con la legislación vigente.*

Los estados financieros auditados interesan y son útiles a una variedad de personas y organismos por las razones siguientes:

1. *A los directivos y administradores*, porque es una forma de asegurarse que la dirección se ha llevado de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos. Es también una forma de garantizar la honestidad de la gestión.
2. *A los accionistas y propietarios*, porque les muestra el rendimiento obtenido y la forma como se maneja y conserva su patrimonio.

3. *A los inversionistas*, porque para invertir en acciones u obligaciones de la compañía deben obtener información digna de confianza que les permita conocer los rendimientos y situación financiera.
4. *A las entidades de crédito*, porque cuando reciben solicitudes de crédito de importancia necesitan conocer datos fiables con respecto a la solvencia de la empresa, resultado de sus operaciones, capacidad de pago, etc.
5. *A las autoridades fiscales*, porque el dictamen involucra la expresión de la buena fe del contribuyente, en cuanto a que los estados financieros auditados reflejan en forma razonable el cumplimiento que ha dado a sus deberes fiscales y, en consecuencia, evita inspecciones de Hacienda que pueden canalizarse a contribuyentes que no presentan estados contables auditados.
6. *A los analistas financieros*, porque todo su trabajo de organización, estudio y análisis está basado en cifras homogéneas y comparables.
7. *A los acreedores, proveedores y terceros en general*, porque en caso de tener que vender mercancías, ofrecer servicios, sobrevengan quiebras, suspensiones de pago, etc. contarán con información veraz que les permitirá conocer el riesgo que tienen implícito en la sociedad.
8. *A los trabajadores*, porque la situación de la empresa les afecta de cara a las negociaciones, participación en rendimientos, etc.
9. *A los gobiernos*, porque cualquier programa de política económica y social debe fundamentarse en datos reales y veraces que permitan obtener variables macroeconómicas precisas.
10. *Al público en general*, porque al enterarse la gran masa anónima de lectores de los estados financieros auditados pueden juzgarlos en la forma debida y tomar las decisiones pertinentes.

Los estados financieros cuando no han sido auditados son de difícil aceptación por dos razones fundamentales:

1. Han podido ser preparados con honestidad pero de una manera descuidada: así por ejemplo se han podido omitir o inflar pasivos, sobrevalorar activos por errores aritméticos, etc.
2. Han podido ser deliberadamente falsificados con objeto de encubrir fraudes, evitar el pago de impuestos, obtener un préstamo bancario, etc.

1.3. La auditoría en España

La auditoría en nuestro país no ha tenido un desarrollo importante ni a nivel legislativo ni como práctica habitual en la gestión de los negocios, hasta fechas recientes.

A nivel de demanda por parte de la empresa privada podemos indicar, en términos generales, que hasta el año 1970 la auditoría solamente era conocida en empresas con participación de capital extranjero. En los países de origen de estas inversiones (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, etc.) la legislación les exige que los estados financieros consolidados, tanto de sus empresas dentro del país como de aquellas inversiones en el extranjero, estén auditados por auditores reconocidos, lógicamente, por estos países.

A partir de 1970 las empresas españolas comienzan a solicitar, de forma esporádica, servicios de auditoría, que normalmente le son impuestos, con motivo de negociaciones compra-venta de sociedades, concesión de créditos bancarios, exigencia de accionistas disidentes, etc.

Con la integración de España en la Unión Europea se potencia al máximo la transparencia informativa económico-contable. La VIII Directiva del consejo 84/253 CEE y la subsiguiente promulgación de la ley de auditoría permiten un mejor conocimiento de la situación económica, patrimonial y financiera de las empresas, obligando y ampliando el ámbito de las entidades objeto de auditoría.

Las principales normas legales vigentes en España que atañen a la auditoría se encuentran contenidas en las siguientes disposiciones y esquematizadas en la figura 1.2.

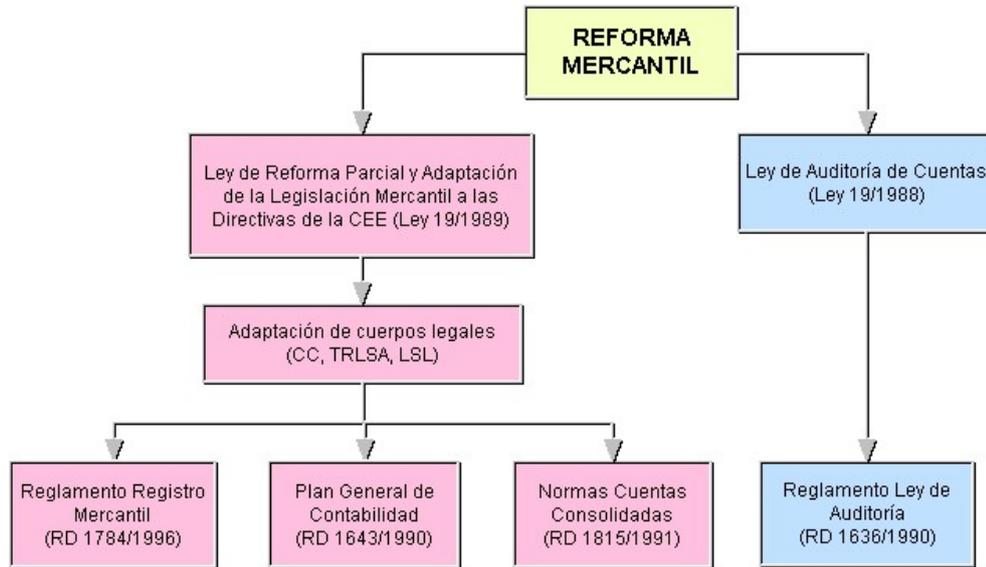


Figura 1.2: Normativa de la auditoría

1. *Ley sobre auditoría.* El 15 de julio de 1988 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley de Auditoría (en el Apéndice D, página 251) que recoge a la vez lo establecido en la VIII Directiva en materia de auditoría, en lo referente a la obligación que determinadas entidades tienen de auditar sus estados financieros, así como la regulación institucional de los profesionales a cuyo cargo queda el ejercicio de dicha tarea. Posteriormente, esta Ley ha sido desarrollada por el Reglamento (en el Apéndice E, página 267) promulgado mediante Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, publicado el 25 de diciembre de 1990.
2. *Ley de Reforma de la Legislación Mercantil.* La Ley 19/1989, de 25 de julio introduce, entre otros cambios, los relacionados con la revisión de las cuentas anuales y las personas habilitadas para este fin. En el nuevo Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre), el artículo 203 establece que “las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas, excepto las sociedades que pueden presentar balances abreviados”. En el nuevo texto de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada se determina que sociedades deberán regirse por lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas.
3. *Ley del Mercado de Valores.* La Ley de Mercado de Valores en sus títulos III y IV considera requisito fundamental con el fin de defender los intereses de los inversores, la existencia previa de una auditoría de cuentas de los estados financieros a todas las entidades emisoras en el mercado de valores como también a las entidades emisoras de valores admitidas a negociación en algún mercado secundario oficial.

1.3.1. La auditoría en la Ley de Reforma de la Legislación Mercantil

En la Ley de Reforma de la Legislación Mercantil, que incluye entre otras la reforma del Código de Comercio, sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades en comandita por acciones, aparece la obligación más general y extensiva de auditar las cuentas anuales.

1. *Obligatoriedad y contenido de la auditoría*

Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas, exceptuando de esta obligación a las sociedades que puedan presentar balance abreviado (art. 203 del TRLSA).

La Ley de auditoría de cuentas obliga a someter a auditoría de cuentas a las siguientes empresas¹:

- a) Que **coticen** sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.
- b) Que emitan **obligaciones** en oferta pública.
- c) Que se dediquen de manera habitual a la **intermediación financiera**, incluyendo aquellas sociedades que ejercen como comisionistas sin tomar posiciones y a los Agentes de Cambio y Bolsa, aunque actúen como personas individuales y, en todo caso, las empresas o entidades financieras que deban estar inscritas en los correspondientes Registros del Ministerio de Economía y Hacienda y del Banco de España.
- d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley de Ordenación del **Seguro Privado**.
- e) Que reciban **subvenciones**, ayudas o realicen **obras**, prestaciones, servicios o **suministren bienes** al Estado y demás organismos públicos dentro de los límites que reglamentariamente se fijen.
- f) Las empresas, incluidas las sociedades cooperativas, que superen los límites establecidos por el gobierno mediante real decreto. En concreto, la Ley de Sociedades Anónimas se remite a los requisitos para formular balance y memoria abreviados².

Pueden formular **balance y memoria abreviados**, las empresas que durante dos ejercicios consecutivos no rebasen dos de los límites siguientes:

- Importe neto de la cifra anual de negocios, inferior a 4.747.995,62 €.
- Total de partidas del activo del balance, inferior a 2.373.997,81 €.
- Número medio de trabajadores inferior a 50.

Los límites anteriores se contemplarán tan solo al cierre del ejercicio social, o después de una fusión o transformación.

Dejarán de formular balance abreviado, y, por lo tanto, estarán sujetas a auditoría obligatoria, cuando durante dos ejercicios consecutivos dejen de cumplirse dos de las condiciones anteriores o bien en el propio ejercicio en caso de fusión o transformación.

Por su parte, si durante dos años consecutivos se cumplen dos de las condiciones anteriores, la sociedad deja de estar obligada a auditarse. Si el contrato sigue en vigor es preciso que la Junta General le comunique fehacientemente la revocación del nombramiento y que posteriormente dicho acuerdo se inscriba en el Registro Mercantil.

¹Ley 19/1988, de auditoría de cuentas anuales. Disposición adicional 1.ª. Véase **D**, página 262

²En el caso de las fundaciones, los límites que deberán cumplirse durante dos ejercicios consecutivos, serán: a) El total del patrimonio supere los 2.404.048,42 €. b) El importe neto de su volumen anual de negocios supere los 2.404.048,42 €. c) El número de trabajadores sea superior a 50.

- g) Asimismo, estarán obligadas a auditar sus cuentas las sociedades en las que los accionistas con una participación igual o superior al 5 % del capital social así lo **soliciten** al Registrador Mercantil y siempre que no hayan transcurrido tres meses desde el cierre del ejercicio a auditar (art. 205.2).
- h) Por **mandato judicial** instado por quien acredite un interés legítimo.
- i) Finalmente, cabría añadir también las **entidades de previsión social**, las **instituciones de inversión colectiva**, las **sociedades de garantía recíproca**, los **fondos de inversión inmobiliaria**, las **sociedades anónimas deportivas**, las **entidades eléctricas**, las **fundaciones**, las **cooperativas de viviendas**, etc.

2. Régimen de habilitación de los auditores

Para poder encargarse de la auditoría debe estarse en posesión de la oportuna habilitación administrativa como auditores de cuentas. Se entiende que tienen tal habilitación los inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3. Nombramiento de auditores

- Por la Junta General de accionistas, por un periodo de tiempo determinado, entre tres y nueve años. Podrán ser reelegidos anualmente una vez haya finalizado el periodo inicial (art. 204.1 del TRLSA).
- Se puede designar una o varias personas físicas o jurídicas que deberán actuar conjuntamente. Se designarán tantos auditores suplentes como titulares (art. 204.2).
- Si la junta no designa los auditores o estos no pueden cumplir sus funciones, el registrador mercantil o el juez procederá a la designación de los auditores (art. 205.1 y 206).
- La remuneración de los auditores se fijará antes del inicio de sus funciones. No podrán percibir ninguna otra remuneración (art. 207).

4. Informe de los auditores de cuentas

Contendrá, al menos, detalle de los siguientes pormenores:

- Si se han observado las leyes y los estatutos en la redacción de las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión.
- Hechos que puedan presentar un peligro para la situación financiera de la sociedad.
- La certificación de que las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión son correctos sin que proceda formular reserva alguna. En su caso, indicarán los motivos por los que han formulado las reservas (art. 209).

5. Facultades y responsabilidades de los auditores

- Los auditores podrán obtener, sin limitación alguna, cuantos datos, documentos, etc. Precisen para efectuar su misión, así como las pruebas que estimen necesarias.
- No podrán ser revocados, sin justa causa, por la Junta General antes de que concluya su período de nombramiento.
- Podrán incurrir en responsabilidad civil.

1.4. Principios de contabilidad en España

Como consecuencia de nuestra incorporación a la UE, se ha tenido que modificar la legislación mercantil al objeto de armonizar la misma a las Directivas sobre Derecho de Sociedades.

1.4.1. Plan General de Contabilidad

La Ley de Reforma Mercantil de 1989 da pie a un posterior desarrollo normativo a través del Plan General de Contabilidad, al autorizar al gobierno para que, mediante Real Decreto, apruebe el nuevo Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas comunitarias y nueva legislación mercantil.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha sido el organismo encargado de elaborar el nuevo texto del Plan General de Contabilidad, que se aprobó por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Principios contables obligatorios

Según el Plan General de Contabilidad, la contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables contenidos seguidamente, (todos ellos supeditados al principio general de la “imagen fiel”).

- *Principio de empresa en funcionamiento.* Se considerará que la gestión de la empresa es prácticamente indefinida. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación.
- *Principio de prudencia.* Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las Cuentas Anuales, sin perjuicio de su reflejo en el Balance y cuenta de Pérdidas y Ganancias, deberá facilitarse cumplida información a todos ellos en la Memoria.

Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo.

- *Principio del registro.* Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.
- *Principio del precio de adquisición.* Como norma general, todos los bienes, derechos y obligaciones se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción.

El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso deberá facilitarse cumplida información en la Memoria. Las deudas se contabilizarán por su valor de reembolso.

- *Principio del devengo.* La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real que los mismos representen y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.
- *Principio de correlación de ingresos y gastos.* El resultado del ejercicio está constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

- *Principio de no compensación.* En ningún caso podrán compensarse las partidas del Activo y del Pasivo del Balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de Pérdidas y Ganancias, establecidos en el modelo de las Cuentas Anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del Activo y del Pasivo.

- *Principio de uniformidad.* Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y en el espacio en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio.

De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio en su día; pero, en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa de la valoración sobre las cuentas anuales.

- *Principio de importancia relativa.* Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las Cuentas Anuales como expresión de la imagen fiel a la que se refiere el apartado 1. ■

Unidad 2

Control interno y control de gestión

2.1. Estudio y evaluación del sistema de control interno

2.1.1. Definiciones y conceptos básicos

En su significado más amplio, **control interno** comprende la estructura, las políticas, los procedimientos y las cualidades del personal de una empresa, con el objetivo de:

- proteger sus activos,
- asegurar la validez de la información,
- promover la eficiencia en las operaciones, y
- estimular y asegurar el cumplimiento de las políticas y directrices emanadas de la dirección.

Los controles en el control interno, pueden ser caracterizados bien como contables o como administrativos:

1. Los controles **contables**, comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables.
2. Los controles **administrativos** se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y el acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.

Es obvio que el auditor independiente debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de las normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación.

La implantación y mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la dirección de la entidad, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito.

Todo sistema de control interno tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc.

2.1.2. Objetivos del control interno contable

Las transacciones son el componente básico de la actividad empresarial y, por tanto el objetivo primero del control interno.

La transacción origina un flujo de actividad desde su inicio hasta su conclusión. Tendremos flujos de ventas, compras, costes, existencias, etc.

Las cuatro fases son:

- autorización,
- ejecución,
- anotación, y
- contabilización

Por definición, todo sistema de control interno va estrechamente relacionado con el organigrama de la empresa. Este debe reflejar la auténtica distribución de responsabilidades y líneas de autoridad. Las obligaciones de un conjunto de empleados deben estar atribuidas de tal forma que uno o varios de estos empleados, actuando individualmente, comprueben el trabajo de los otros.

Es fundamental que toda empresa tenga una clara y bien planteada organización y cada uno de sus miembros tenga un conocimiento apropiado de su función.

2.1.3. Fases del estudio y evaluación del sistema de control interno

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

1. La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad.
2. La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

Revisión preliminar

El grado de fiabilidad de un sistema de control interno, se puede tener por:

- cuestionario,
- diagrama de flujo

Cuestionario sobre control interno Un cuestionario, utilizando preguntas cerradas, permitirá formarse una idea orientativa del trabajo de auditoría.

Debe realizarse por áreas, y las empresas auditoras, disponen de modelos confeccionados aplicables a sus clientes.

En diferentes capítulos del trabajo por áreas, y a modo de ejemplo, hemos puesto algunos cuestionarios.

Representación gráfica del sistema La representación gráfica nos permitirá realizar un adecuado análisis de los puntos de control que tiene el sistema en sí, así como de los puntos débiles del mismo que nos indican posibles mejoras en el sistema.

Se trata de la representación gráfica del flujo de documentos, de las operaciones que se realicen con ellos y de las personas que intervienen.

Este sistema resulta muy útil en operaciones repetitivas, como suele ser el sistema de ventas en una empresa comercial. En el caso de operaciones individualizadas, como la adquisición de bienes de inversión, la representación gráfica, no suele ser muy eficaz.

La información que debe formar parte de un diagrama de flujo, es:

- los procedimientos para iniciar la acción, como la autorización del suministro, imputación a centros de coste, etc.
- la naturaleza de las verificaciones rutinarias, como las secuencias numéricas, los precios en las solicitudes de compra, etc.
- la división de funciones entre los departamentos,
- la secuencia de las operaciones,
- el destino de cada uno de los documentos (y sus copias).
- la identificación de las funciones de custodia.

En la figura 2.1 se detalla un diagrama de flujo correspondiente a las diferentes fases que conforman el aprovisionamiento de una empresa de carácter comercial.

Pruebas de cumplimiento

Una **prueba de cumplimiento** es el examen de la evidencia disponible de que una o más técnicas de control interno están operando durante el periodo de auditoría.

El auditor deberá obtener evidencia de auditoría mediante pruebas de cumplimiento de:

- **Existencia:** el control existe
- **Efectividad:** el control está funcionando con eficiencia
- **Continuidad:** el control ha estado funcionando durante todo el periodo.

El objetivo de las pruebas de cumplimiento es quedar satisfecho de que una técnica de control estuvo operando efectivamente durante todo el periodo de auditoría.

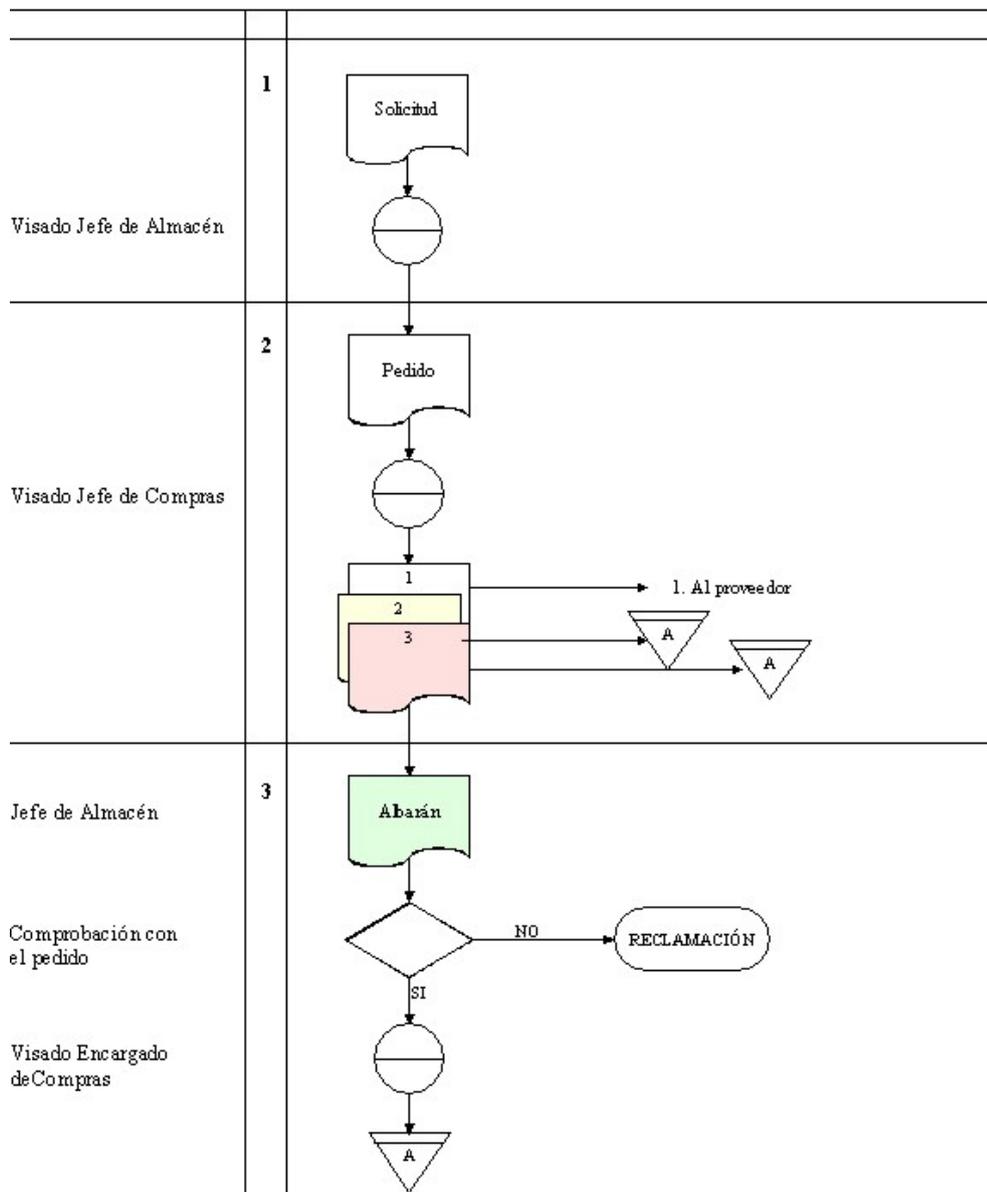


Figura 2.1: Diagrama de flujo de aprovisionamiento

Periodo en el que se desarrollan las pruebas y su extensión

Los auditores independientes podrán realizar las pruebas de cumplimiento durante el periodo preliminar.

Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el periodo restante puede no ser necesaria, dependiendo fundamentalmente del resultado de estas pruebas en el periodo preliminar así como de la evidencia del cumplimiento, dentro del periodo restante, que puede obtenerse de las pruebas sustantivas realizadas por el auditor independiente.

La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo

de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección.

Evaluación del control interno

Realizados los cuestionarios y representado gráficamente el sistema de acuerdo con los procedimientos vistos, hemos de conjugar ambos a fin de realizar un análisis e identificar los puntos fuertes y débiles del sistema.

En esa labor de identificación, influye primordialmente la habilidad para entender el sistema y comprender los puntos fuertes y débiles de su control interno.

La conjugación de ambas nos dará el nivel de confianza de los controles que operan en la empresa, y será preciso determinar si los errores tienen una repercusión directa en los estados financieros, o si los puntos fuertes del control eliminarían el error.

2.2. El control de gestión

2.2.1. Definición

En términos generales, se puede decir que el control debe servir de guía para alcanzar eficazmente los objetivos planteados con el mejor uso de los recursos disponibles (técnicos, humanos, financieros, etc.). Por ello podemos definir el **control de gestión** como un proceso de retroalimentación de información de uso eficiente de los recursos disponibles de una empresa para lograr los objetivos planteados.

2.2.2. Los condicionantes del control de gestión

El primer condicionante es el entorno. Puede ser un entorno estable o dinámico, variable cíclicamente o completamente atípico. La adaptación al entorno cambiante puede ser la clave del desarrollo de la empresa.

Los objetivos de la empresa también condicionan el sistema de control de gestión, según sean de rentabilidad, de crecimiento, sociales y medioambientales, etc.

La estructura de la organización, según sea funcional o divisional, implica establecer variables distintas, y por ende objetivos y sistemas de control también distintos.

El tamaño de la empresa está directamente relacionado con la centralización. En la medida que el volumen aumenta es necesaria la descentralización, pues hay más cantidad de información y complejidad creciente en la toma de decisiones.

Por último, la cultura de la empresa, en el sentido de las relaciones humanas en la organización, es un factor determinante del control de gestión, sin olvidar el sistema de incentivos y motivación del personal.

2.2.3. Los fines del control de gestión

El fin último del control de gestión es el uso eficiente de los recursos disponibles para la consecución de los objetivos. Sin embargo podemos concretar otros fines más específicos como los siguientes:

- **Informar.** Consiste en transmitir y comunicar la información necesaria para la toma de decisiones.

- **Coordinar.** Trata de encaminar todas las actividades eficazmente a la consecución de los objetivos.
- **Evaluar.** La consecución de las metas (objetivos) se logra gracias a las personas, y su valoración es la que pone de manifiesto la satisfacción del logro.
- **Motivar.** El impulso y la ayuda a todo responsable es de capital importancia para la consecución de los objetivos.

2.2.4. Los instrumentos del control de gestión

Las herramientas básicas del control de gestión son la planificación y los presupuestos.

La planificación consiste en adelantarse al futuro eliminando incertidumbres. Está relacionada con el largo plazo y con la gestión corriente, así como con la obtención de información básicamente externa. Los planes se materializan en programas.

El presupuesto está más vinculado con el corto plazo. Consiste en determinar de forma más exacta los objetivos, concretando cuantías y responsables. El presupuesto aplicado al futuro inmediato se conoce por planificación operativa; se realiza para un plazo de días o semanas, con variables totalmente cuantitativas y una implicación directa de cada departamento.

El presupuesto se debe negociar con los responsables para conseguir una mayor implicación; no se debe imponer, porque originaría desinterés en la consecución de los objetivos.

La comparación de los datos reales, obtenidos esencialmente de la contabilidad, con los previstos puede originar desviaciones, cuando no coinciden. Las causas pueden ser:

- **Errores en las previsiones del entorno:** estimación de ventas, coste de ventas, gastos generales, etc.
- **Errores de método:** poca descentralización, escaso rigor temporal, falta de coordinación entre contabilidad y presupuestos, etc.
- **Errores en la relación medios–fines:** cifras ambiciosas, incorrecto uso de los medios, etc.

Esas desviaciones son analizadas para tomar decisiones, tanto estratégicas (revisión y/o cambio de plan y programas), como tácticas u operativas (revisión y/o cambio de objetivos y presupuestos).

Se pueden citar otras herramientas operativas como: la división de centros de responsabilidad, el establecimiento de normas de actuación y la dirección por objetivos. ■

Unidad 3

Normas, evidencia y programa de auditoría

3.1. Normas técnicas

El RAC¹ define las NTA² como los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable.

La ejecución de los trabajos de auditoría debe ajustarse a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, a las disposiciones que se dicten en el desarrollo de la misma y a las Normas Técnicas publicadas por el ICAC³. Otros trabajos que, no teniendo esta consideración, estén atribuidos por disposiciones legales a auditores de cuentas inscritos en el ROAC⁴, habrán de ser realizados aplicando normas técnicas específicas.

El ICAC, en la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría las clasifica en (véase C.1 en la página 182):

- Normas técnicas de carácter general,
- Normas sobre ejecución del trabajo,
- Normas para la preparación de informes.

3.1.1. Normas técnicas de carácter general

Estas normas regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de su actividad.

Formación técnica y capacidad profesional

Norma 1.ª: *La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente. (Véase la NTA en 1b1, página 183).*

Las características que debe reunir un auditor son las siguientes:

¹Reglamento de Auditoría de Cuentas

²Normas Técnicas de Auditoría

³Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

⁴Registro Oficial de Auditores de Cuentas

- **Formación técnica:** La VIII Directiva de la UE requiere que el auditor tenga formación universitaria, complementada con un curso especializado y supere una prueba de competencia profesional.
- **Experiencia:** Según establece la LAC⁵ y la VIII Directiva se exige una experiencia mínima de tres años con un auditor profesional. Se establecen condiciones para dar acceso al examen a personas con formación no universitaria, exigiéndose periodos de experiencia de hasta ocho años.
- **Capacidad profesional:** Se requiere una actualización permanente de conocimientos.
- **Habilitación profesional:** Que se canaliza a través de corporaciones profesionales, que realizan pruebas de competencia profesional, crean comités de ética y conducta, etc.

En España para el ejercicio de la auditoría hay que estar inscrito en el ROAC, que exige los siguientes requisitos: (Véase el artículo 7 de la LAC en la página 254).

- Ser mayor de edad.
- Tener nacionalidad española o de alguno de los estados miembros de la UE.
- Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC.

Las condiciones para dicha autorización son:

- Haber obtenido una titulación universitaria.
- Haber seguido cursos de enseñanza teórica.
- Haber adquirido una formación práctica. Deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable.
- Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.
- También pueden constituirse sociedades de auditoría de cuentas. (La mayoría de los socios, que serán personas físicas, deben ser auditores).

Independencia, integridad y objetividad

Norma 2.ª: *El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad.* (Véase el artículo 8 de la LAC en la página 255, y la NTA en 1c1, página 184).

Los servicios como consultoría y asesoramiento, no provocan incompatibilidad a priori. Para garantizar la independencia profesional, la LAC establece las siguientes incompatibilidades en los supuestos siguientes:

- Quienes ostenten cargos directivos, de administradores o sean empleados de las empresas o entidades auditadas.
- Ser socio o accionista de las empresas o entidades con una participación directa o indirectamente de más del 20 por ciento de los derechos de voto de la entidad auditada, o en las que la entidad auditada posea directa o indirectamente más del 20 por ciento de los derechos de voto.

⁵Ley de Auditoría de Cuentas

- Tener vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con los empresarios, directivos o administradores de las empresas o entidades.
- Quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo establecido en otras disposiciones legales.
- La duración de la incompatibilidad se extenderá hasta el término del tercer ejercicio.

Diligencia profesional

Norma 3.ª: *El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional.* (Véase la NTA en [1d1](#), página [185](#)).

- El auditor debe aceptar solamente los trabajos que puede realizar con la debida diligencia profesional, considerada en una capacidad de 25.000 horas al año por auditor ejerciente.
- Podrá obtener asesoramiento de profesionales especializados cuando lo considere necesario.
- Debe mantener la calidad de su trabajo, con procedimientos de control formalizados en manuales por escrito, comunicados a todo el personal, revisados y actualizados y bajo el control de la Corporación profesional.
- Los Papeles de trabajo deben tener la calidad necesaria, con contenido suficiente para suministrar el soporte de la opinión del auditor.

Responsabilidad

Norma 4.ª: *El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las normas de auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría.* (Véase la NTA en [1e1](#) página, [186](#)).

Se puede hablar de tres tipos de responsabilidad:

- **Civil:** derivada del contrato del auditor con la empresa-cliente. Puede haber negligencia por incumplimiento de las normas técnicas, teniendo que responder el auditor por los daños causados al cliente.
- **Penal:** Las conductas dolosas pueden ser consideradas como delitos, pudiendo aplicarse el código penal en lo relativo a falsedad documental.
- **Profesional o administrativa:** La LAC establece un régimen sancionador de infracciones graves y leves, cuya potestad corresponde al ICAC. La reiteración de sanciones supondrá la baja en el ROAC.

Secreto profesional

Norma 5.ª: *El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones.* (Véase la NTA en [1f1](#), página [186](#)).

El auditor debe mantener estricta confidencialidad sobre la información adquirida, salvo autorización escrita del cliente y en los casos previstos por la LAC. Debe garantizar el secreto profesional de sus ayudantes y colaboradores y la información no se puede usar en provecho propio ni de terceras personas.

Honorarios y comisiones

Norma 6.^a: *Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente.* (Véase la NTA en 1g1, página 187).

No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales, ni participar en honorarios a personas que no hayan tomado parte real y efectiva en el trabajo.

Publicidad

Norma 7.^a: *El auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación del cliente.* (Véase la NTA en 1h1, página 187).

3.1.2. Normas sobre ejecución del trabajo

Las Normas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, tienen como objetivo la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores de cuentas en la realización de la auditoría de las cuentas anuales.

Las normas sobre ejecución del trabajo se resumen en las siguientes actuaciones, que de alguna manera coinciden con las etapas de una auditoría:

1. Obtención del contrato o carta de encargo.
2. Planificación del trabajo de auditoría
3. Estudio y evaluación del sistema de control interno
4. Obtención de evidencia suficiente y adecuada
5. Documentación de las conclusiones alcanzadas en los papeles de trabajo
6. Supervisión del trabajo realizado

3.1.3. Normas para la preparación del informe

Las normas técnicas sobre preparación de informes, regulan los principios que han de ser observados en la elaboración y presentación del informe de auditoría, estableciendo la extensión y el contenido de los diferentes tipos de informe, así como los criterios que fundamenten el modelo de informe a utilizar en cada caso. (Este punto se tratará más ampliamente en el tema sobre el Informe de Auditoría 5.1 en la página 47).

3.2. La planificación y el programa de auditoría

3.2.1. La carta de encargo

El propósito de una carta de encargo, o acuerdo escrito entre el auditor y su cliente, es proporcionar evidencia que defina el alcance y el objetivo del trabajo a realizar y que, por tanto, evite cualquier malentendido con respecto al mismo.

Las normas técnicas sobre ejecución del trabajo establecen lo siguiente acerca del contrato o carta de encargo:

- El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el periodo de nombramiento.
- En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo.
- Cuando el nombramiento se efectúa por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.
- Antes de aceptar el encargo el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.

Contenido de la carta de encargo

Para ver el contenido de una carta de encargo, se adjunta un modelo en el cuadro 3.1 sobre el que estudiaremos el contenido mínimo.

Carta de encargo en años sucesivos

Se podría decidir no enviar una carta de encargo cada año, sino simplemente enviar una carta haciendo referencia al encargo original. No obstante, pueden existir factores que indiquen la conveniencia de enviar una nueva carta, como por ejemplo: nuevos términos del encargo, cambios en la dirección del cliente y por imperativo legal.

3.3. Planificación

3.3.1. Conceptos generales

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

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

1. Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de las transacciones.
2. Los procedimientos y principios contables 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.

Fecha

Sr. D. (*cliente*)

Muy Sres. nuestros:

Nos complace remitirles el contenido del acuerdo alcanzado con ustedes para realizar la auditoría de las cuentas anuales de la sociedad (*cliente*) (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria), por un período de . . . años, comprendiendo, por tanto, la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes a todos los ejercicios de la sociedad (*cliente*).

Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la información contable contemplada en el informe de gestión. Adicionalmente, informaremos a los administradores sobre las debilidades significativas que, en su caso, hubiésemos identificado en la evaluación del control interno.

Responsabilidades y limitaciones de la auditoría.

Realizaremos nuestro trabajo de acuerdo con las disposiciones vigentes, así como con las normas de auditoría generalmente aceptadas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, en bases selectivas, obtendremos la evidencia justificativa de la información incluida en las cuentas anuales, evaluaremos los principios contables aplicados, las estimaciones significativas realizadas por los Administradores y la presentación global de las citadas cuentas anuales. Igualmente comprobaremos la concordancia de la información contable que contiene el informe de gestión con las cuentas anuales.

Como parte de nuestra auditoría, y únicamente a efectos de determinar la naturaleza, oportunidad y amplitud de nuestros procedimientos de auditoría, efectuaremos un estudio y evaluación de la estructura de control interno de la sociedad. Sin embargo, ello no será suficiente para permitirnos expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera.

El objetivo de nuestro trabajo, en relación al estudio y evaluación del sistema de control interno, es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativas. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón y dado que nuestro examen está basado principalmente en pruebas selectivas, no podemos garantizar que se detecten todo tipo de errores o irregularidades, en caso de existir.

Responsabilidad y Manifestaciones de los Administradores

.....

Honorarios y Facturación

.....

La presentación de los servicios de auditoría objeto del presente acuerdo se regirá en todo caso por las disposiciones legales vigentes en cada momento. En caso de conformidad con los términos aquí expuestos, les agradeceríamos que nos devolvieran firmada la copia que les adjuntamos.

Estamos encantados de tener la oportunidad de prestarles nuestros servicios profesionales y les aseguramos que dedicaremos a este trabajo nuestra mayor atención.

Antefirma y firma de la sociedad (*cliente*) y los auditores

Cuadro 3.1: Modelo de carta de encargo

3.3.2. Etapas de planificación de un trabajo de auditoría

En la fase de planificación deben quedar totalmente aclaradas las siguientes cuestiones: (Véase la NTA en **2c**, página **187**).

- ¿Dónde se va a realizar el trabajo?
- ¿Cuándo o en qué periodo de tiempo se va a realizar?
- ¿En qué fecha es necesario que esté terminado el trabajo?

- ¿Cuándo estará terminado el informe?

El auditor deberá documentar adecuadamente el plan de la auditoría, en el que cabe diferenciar tres etapas:

- Análisis general del riesgo.
- Plan global de auditoría.
- Redacción y utilización de programas de auditoría.

3.3.3. Análisis general del riesgo

Concepto

Es una revisión global orientada a conocer el negocio del cliente y cuyo propósito es desarrollar un plan tentativo para la auditoría. Para desarrollar este plan, es necesario conocer:

1. La industria o industrias en las que opera este cliente.
2. La organización del cliente.
3. La naturaleza general de los sistemas de contabilidad y controles del cliente.
4. Los problemas de negocio singulares del cliente.

Consideraciones sobre el tipo de negocio de la entidad

El auditor debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar. Ello comporta analizar, entre otros aspectos, los siguientes:

1. El tipo de negocio.
2. El tipo de productos o servicios que suministra.
3. La estructura de su capital.
4. Sus relaciones con otras empresas del mismo grupo y terceras vinculadas.
5. Las zonas de influencia comercial.
6. Sus métodos de producción y distribución.
7. La estructura organizativa.
8. La legislación vigente que afecta a la entidad.
9. El manual de políticas y procedimientos.

Consideraciones sobre el sector de negocio de la entidad

El auditor debe también considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el cual se desenvuelve la entidad, tales como:

1. Condiciones económicas.
2. Regulaciones y controles gubernamentales.
3. Cambios de tecnología.
4. La práctica contable normalmente seguida por el sector.
5. Nivel de competitividad.
6. Tendencias financieras y ratios de empresas afines.

Todos estos conocimientos se adquieren normalmente:

- A través de sus trabajos previos para la propia entidad o de su experiencia en el sector.
- Mediante información solicitada al personal de la entidad.
- De los papeles de trabajo de años anteriores.
- De publicaciones profesionales y textos editados dentro del sector.
- De cuentas anuales de otras entidades del sector.

3.3.4. El plan global de auditoría

El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá entre otros aspectos, los siguientes:

1. Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
2. Principios y normas contables, normas técnicas de auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
3. La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.
4. La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
5. La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
6. El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
7. La naturaleza de las pruebas e auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
8. El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.
9. La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
10. La participación de expertos.

Preparación del programa de auditoría

El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría.

El programa debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y será lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo.

En la preparación del programa de auditoría, el auditor habiendo obtenido cierto conocimiento del sistema de contabilidad y de los correspondientes controles internos, puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos a la hora de determinar la naturaleza, momento de la realización y amplitud de los procedimientos de auditoría.

El plan global y el correspondiente programa deberán revisarse a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del control interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se vayan realizando

3.4. La evidencia

Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión al respecto de las mismas. (Véase la NTA en [2e](#), página [193](#)).

3.4.1. Naturaleza de la evidencia

La **evidencia del auditor** es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido de acuerdo con las NTA aprobadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991.

La naturaleza de 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 que se examinan.

La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurran en cada caso y de acuerdo con el juicio profesional del auditor.

Evidencia suficiente

Es aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuestiones que se someten a examen. Bajo este contexto el auditor no puede obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo, mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.

Evidencia adecuada

El concepto de “adecuación” de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto “suficiencia” tiene carácter cuantitativo. La combinación de ambos elementos debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen.

La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional.

Pruebas para obtener evidencia: las pruebas sustantivas.

La evidencia en auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

Como en el capítulo anterior se ha hablado de las pruebas de cumplimiento, (véase la sección 2.1.3, en la página 13) trataremos aquí de las pruebas sustantivas:

- Las pruebas sustantivas tienen por objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en pruebas de transacciones y saldos, así como las técnicas de examen analítico.
- El auditor debe obtener evidencia mediante pruebas sustantivas de las siguientes afirmaciones de la dirección contenidas en las cuentas:
 - **Existencia:** Los activos existen en una fecha dada
 - **Derechos y obligaciones:** Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
 - **Acaecimiento:** Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
 - **Integridad:** No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
 - **Valoración:** Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
 - **Medición:** Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al periodo.
 - **Presentación y desglose:** Las transacciones se clasifican de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptadas y la memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

Métodos para obtener evidencia

La evidencia de auditoría se obtiene a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

1. **Inspección:** Consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables, así como en el examen de documentos y activos tangibles. Las tres categorías más importantes de evidencia documental son:
 - Evidencia documental producida y mantenida por terceros.
 - Evidencia documental producida por terceros y en poder de la entidad.
 - Evidencia documental producida y mantenida por la entidad.
2. **Observación:** Consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros.

3. **Preguntas:** Obtener información adecuada de personas de dentro y de fuera de la entidad. Abarcan desde las formuladas por escrito a terceros ajenos a la entidad, hasta las hechas oralmente al personal de la misma.
4. **Confirmaciones:** Consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito de una información contenida en los registros contables.
5. **Cálculos:** Comprobación de la exactitud aritmética de los registros o en la realización de cálculos independientes.
6. **Técnicas de examen analítico:** Consisten en la comparación de los importes registrados con la evaluación de las expectativas desarrolladas por el auditor.

Documentación de la evidencia

La evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo del auditor como justificación y soporte del trabajo efectuado.

3.5. La importancia relativa

Entre los principios contables, se encuentra la importancia relativa (véase la sección 1.4.1, en la página 10). Este concepto, también se utiliza en la auditoría de cuentas.

En la elaboración de las cuentas, se permite cierto margen de error siempre que no afecte a la decisión que pueda tomar un tercero.

La aplicación del principio de importancia relativa cuando se prepara la información contable, abarata el coste que supone la elaboración de las cuentas. El criterio de la “imagen fiel” exige que la información sea relevante y fiable, que no exacta. En el terreno de la auditoría, se puede admitir la presencia de errores que no distorsionen significativamente la imagen fiel.

La cuantía de errores que puede admitir el auditor (importancia relativa) en auditoría debe ser igual a la empleada en el proceso de elaboración de la información financiera (importancia relativa en contabilidad).

La **IRE**: es la cifra de **importancia relativa que opera en la fase de emisión de la opinión**. Se calcula sobre unos aspectos fundamentalmente cuantitativos.

La **IRP**: es la cifra de **importancia relativa en la planificación**. Establece la magnitud agregada de los errores que el auditor puede admitir.

Es preciso, en la fase de planificación del trabajo, distribuir la IRP por áreas con la finalidad de que sea operativa.

El **ET**: es el **error tolerable** que se define por el ICAC en la Resolución de 14 de junio de 1999 (véase la sección 4b, en la página 233).

La importancia relativa es pues diferente en el terreno de la contabilidad y la auditoría.

3.5.1. Determinación cuantitativa

La cifra de importancia relativa en el contexto de la auditoría, es el importe máximo de errores o irregularidades que aún estando presentes no alterarían la decisión del usuario de los estados financieros.

La obtención de la cifra resulta compleja debido fundamentalmente a la subjetividad de la determinación.

La IRE, se calcula estableciendo una base y un porcentaje. La magnitud base más habitual es el “resultado neto” ya que se considera la cifra que más preocupa al usuario de la información. Hay casos en los que esta cifra, no resulta operativa, por lo que el ICAC, de forma alternativa, señala también:

1. Cuando existen resultados negativos o bajos, se pueden considerar los fondos propios, el total de activo o el volumen de negocio.
2. En las entidades sin ánimo de lucro, se recomienda el empleo de los ingresos o activos totales.

Las tablas propuestas por el ICAC, se encuentran en **C.1** de la página **236**, y en **C.2** de la página **237** ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias u otras incidencias similares.

El resultado ordinario, es una cifra ampliamente utilizada, pudiéndose no obstante, utilizar otras magnitudes como el patrimonio neto, la cifra de ingresos o la de activos totales. Algunas empresas auditoras, utilizaban como valor de Importancia Relativa en la Planificación: $IRP = 1,6 \cdot (\text{Mayor de Activos o Ingresos})^{\frac{2}{3}}$

En definitiva, es una cuestión de criterio profesional y una limitación clave en la preparación y auditoría de las cuentas anuales.

3.5.2. Determinación cualitativa

Hay circunstancias que pueden convertir en más sensible la información elaborada por las empresas. Un ejemplo es el de las empresas con pérdidas, para las que la cifra de resultado, no es una magnitud válida.

Hay empresas que pueden requerir unos niveles de precisión más ajustados. En estas circunstancias es preciso utilizar un porcentaje más reducido. Otro factor ha de considerarse es la estructura del capital: si están poco endeudadas, y el número de propietarios es reducido, los niveles de importancia relativa pueden ser más relajados.

3.5.3. Error tolerable

Para la determinación del error tolerable, se propone utilizar la cifra de importancia relativa global:

$$ET = IRP \cdot \sqrt{\frac{\text{Valor del área}}{\text{Base (IRP)}}} \quad (3.1)$$

La distribución de la cifra de importancia relativa en función del saldo de la cuenta es un criterio inicialmente aceptado.

Ejemplo de determinación de la IRP y ET

Ejemplo 3.1 Determinar la importancia relativa en la planificación y el error tolerable en la planificación de la auditoría de una empresa con el siguiente balance:

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado	1.779.250	Fondos propios	2.019.250
Amortizaciones	-645.000	Pérdidas y ganancias	90.000
Existencias	820.400	Acreedores a largo plazo	186.500
Deudores	614.500	Acreedores a corto plazo	565.500
Tesorería	292.100		
TOTAL ACTIVO	2.861.250	TOTAL PASIVO	2.861.250

Para la planificación del trabajo, utilizando las tablas del ICAC en C.1 de la página 236 se obtendría una IRP de:

$$IRP = 90.000 \cdot 0,05 = 4.500$$

El cálculo del error tolerable para los deudores, considerando todas las partidas significativas, y utilizando la expresión 3.1 sería:

$$ET = 4.500 \cdot \sqrt{\frac{614.500}{5.722.500}} = 1.474,62$$

3.6. Los papeles de trabajo

3.6.1. Concepto

Son documentos preparados por el auditor que le permiten tener informaciones y pruebas de la auditoría efectuada, así como las decisiones tomadas para formar su opinión. Su misión es ayudar en la planificación y realización de la auditoría y en la supervisión y revisión de la misma y suministrar evidencias del trabajo llevado a cabo para argumentar su opinión.

Han de ser completos y detallados para que un auditor normal experto, sin haber visto dicha auditoría, sea capaz de averiguar a través de ellos las conclusiones obtenidas. Deben estar redactados de forma que la información que contengan sea clara e inteligible. Deberán facilitar de un vistazo una rápida evaluación del trabajo realizado.

Es el registro material que conserva el auditor del trabajo realizado, incluyendo los procedimientos empleados, pruebas realizadas e información obtenida.

Deben realizarse en el momento de hacer el trabajo. Son propiedad única del auditor que los tiene que custodiar y guardar durante cinco años. Se presentarán ante los jueces que lo demanden y ante el ICAC.

Cada sociedad de auditores tiene su forma normal de trabajar y de presentar los papeles, aunque no sea una forma estándar.

3.6.2. Contenido mínimo de los papeles

1. Evidencia los estados contables y demás información, sobre los que va a opinar el auditor. Presenta la conformidad de acuerdo con los registros de la empresa.
2. Relación de los pasivos y activos, demostrando cómo tiene el auditor evidencia de su existencia física y valoración.
3. Análisis de las cifras de ingresos y gastos que componen la cuenta de resultados.
4. Prueba de que el trabajo fue bien ejecutado, supervisado y revisado.
5. Forma del sistema de control interno que ha llevado el auditor y el grado de confianza de ese sistema y cuál es el alcance realizado para revisar las pruebas sustantivas.
6. Detalle de las definiciones o desviaciones en el sistema de control interno y conclusiones a las que llega.
7. Detalle de las contrariedades en el trabajo y soluciones a las mismas.

Procedimiento para preparar los papeles

- Cliente y ejercicio a revisar.
- Fecha.
- Nombre y apellidos del sujeto.
- Objeto de los mismos.
- Cuando el auditor utilice marca o símbolo tiene que explicar su significado.

No deben contener

- No ser copia de la contabilidad de la empresa.
- No ser copia de los estados financieros.
- No ser copia de la auditoría del año pasado.

Preguntas sobre los papeles

- ¿La información que contienen los papeles es necesaria para auditoría?
- ¿Se puede presentar esta información de forma mejor?
- ¿Debe darse algún dato más para su comprensión?

3.6.3. Archivos de auditoría

El auditor tiene la obligación de conservar la información de cada auditoría en dos grupos o archivos complementarios (nunca sustitutivos).

1. **Archivo permanente.** Se guardará la información que resulta útil para conocer la empresa en sus aspectos generales y sirve de orientación para cualquier contacto con ella.
2. **Archivo de auditoría en curso.** Para cada auditoría se abre uno, cuando acaba la auditoría se verán los aspectos que tienen aspecto permanente y se pasará a otra carpeta o archivo.

Contenido del archivo permanente

Facilita a los auditores información básica sobre clientes, para comprender con mayor facilidad su sistema y están en condiciones de hacer referencia a documentos relevantes, año a año.

Es conveniente que **incluya:**

1. Escritura de sociedad y estatutos.
2. Acuerdos del consejo importantes. Extractos de actas, tanto de años anteriores como del ejercicio que se audita.
3. Detalle de las escrituras de titularidad.
4. Direcciones de la sede social, fábricas, filiales, etc.
5. Fax, teléfonos, etc.

6. Copia del organigrama de la empresa, personal ejecutivo y sus funciones.
7. Explicación de los procedimientos contables de la escritura y formularios que utiliza.
8. Dónde están los registros contables y persona responsable de los mismos.
9. Nombre y apellidos de las personas autorizadas para aprobar pagos, etc.
10. Firma con autoridad en los bancos.
11. Cuestionario de control interno pasado a la empresa.
12. Deficiencias encontradas.
13. Entrevista con la empresa y pequeños detalles

3.6.4. Organización del archivo permanente

Ficha de datos generales	AP.A
Datos históricos	AP.B
- Escritura de constitución	AP.B.1
- Estatutos	AP.B.2
- Actas de la junta general y del consejo de administración	AP.B.3
- Centros de trabajo, sucursales, almacenes	AP.B.4
Control interno	AP.C
- Administrativo	AP.C.1
- Contable	AP.C.2
Inmovilizado	AP.D
- Contratos y escrituras	AP.D.1
- Contratos de arrendamiento financiero <i>leasing</i>	AP.D.2
Financiación básica	AP.E
Personal	AP.F
- Convenio colectivo	AP.F.1
- Criterios de cálculo sobre pagas extras y vacaciones	AP.F.2
Impuestos	AP.G
- Últimas actas de las inspecciones realizadas	AP.G.1
- Declaraciones del impuesto sobre sociedades	AP.G.2
- Declaraciones de IVA	AP.G.3
Informes de auditoría	AP.H

Cuadro 3.2: Archivo permanente (AP)

Contenido del archivo en curso

1. Deben ofrecer constancia del trabajo realizado.
2. Debe permitir a cualquier persona (auditor) que los revise, llegar al convencimiento de que se han hecho todas las pruebas necesarias para sustentar la opinión de esa auditoría.

Debe contener,

1. Correspondencia y notas marginales que se mantienen con la dirección.
2. Certificados recibidos de verificaciones de activos.
3. Calendario de trabajo maestro, cálculo horario, etc.
4. Extracto de actas del consejo que hacen referencia a esa auditoría.
5. Pruebas de verificación de saldos de balances y cuentas anuales.
6. Asuntos que han quedado pendientes y el porqué.

3.6.5. Organización del archivo en curso

Tal como se muestra en el cuadro 3.3, para el balance es usual utilizar el abecedario simple en orden directo a la liquidez, y el abecedario doble para el pasivo en orden directo a la exigibilidad.

Para la cuenta de resultados se utiliza la abreviatura PG seguida de un número.

Caja y bancos	A
Inversiones a corto plazo	B
Clientes	C
Otras cuentas a cobrar	D
Existencias	E
...	
Exigible a corto plazo	AA
Cuentas con sociedades del grup	BB
Impuestos	CC
Préstamos	DD
Capital y reservas	EE
Remanente	FF
...	
Aprovisionamiento	1
Gastos de personal	2
Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	3
Variación de provisiones de circulante	4
Otros gastos de explotación	5
Gastos financieros y asimilados	6
Diferencias negativas de cambio	7
...	

Cuadro 3.3: Archivo en curso (AC)

3.6.6. Referenciación

Para que los papeles de trabajo sean manejables, deben estar adecuadamente referenciados. Esta referenciación sirve para relacionar las distintas partidas del balance y la cuenta de resultados con el trabajo realizado en el análisis de las mismas.

En cada partida se hará constar la hoja de trabajo en la que se ha realizado el análisis que ha dado origen a los comentarios y a las conclusiones.

Marcas o signos que son muy frecuentes (aunque cada firma auditora suele tener los suyos), serían los siguientes:

- ✓ Cantidad cotejada con un documento original
- n* Comprobación de las operaciones aritméticas
- w* Comprobación de los asientos

Para realizar las marcas, suele emplearse tinta de diferentes colores y no borrrable. Evidentemente, cualquier otro signo o *tick* es perfectamente aplicable siempre que se explique con claridad su significado.

3.6.7. Supervisión

La supervisión adecuada de los papeles de trabajo es una norma de auditoría, consecuencia de la responsabilidad del auditor al emitir el informe.

Los papeles de trabajo, deben estar revisados por el jefe del equipo. Una práctica habitual es revisar el trabajo realizado por los distintos equipos periódicamente en orden a sentar las bases que en el futuro permitan eliminar los trabajos repetitivos y rutinarios. ■

Unidad 4

Auditoría informática

4.1. La auditoría financiera a través del ordenador

Establecido y admitido, que la mecanización contable es una práctica habitual, se abundará una vez más en las dificultades que esta práctica aporta a las formas de realización de la auditoría.

En cuanto al control interno [16], la mecanización del proceso contable puede tener incidencias salvo que se tomen las medidas oportunas en sentido contrario, ya que al mecanizar funciones se puede tender a adjudicar al departamento de proceso de datos, responsabilidades que funcionalmente no le corresponden, lo que puede dificultar el control interno establecido en función del reparto de competencias. En este sentido, se ha de procurar un comportamiento aséptico del proceso de datos respecto a la función contable, al igual que se intentará mantener la responsabilidad de cada departamento en cuanto a la calidad de las informaciones que ellos produzcan y que de ellos dependan.

La labor diaria de una organización económica depende en gran parte de la tenencia y distribución de los datos financieros de la organización a través de informes y documentos. La fiabilidad de éstos ha de estar escrupulosamente garantizada.

Para verificar esta validez se recurre a los auditores (bien sean internos o externos a la organización) quienes asegurarán que los controles y procedimientos contables, además de haberse establecido, funcionan correctamente. Si el sistema contable está mecanizado, algunos de estos controles pueden estar incluidos en los programas de contabilidad.

Conocida la auditoría financiera y los objetivos que persigue, puede hablarse de algunos puntos del proceso susceptibles de mejora [1]:

- Descentralizar el proceso contable.
- Reducir el número de cuestionaciones repetidas, con el fin de evitar errores de transcripción.

De concretarse estas mejoras, ello sintetizaría en:

- Mejorar el rendimiento.
- Reducir el tiempo necesario para presentar la información elaborada.
- Preservar la exactitud de los datos.

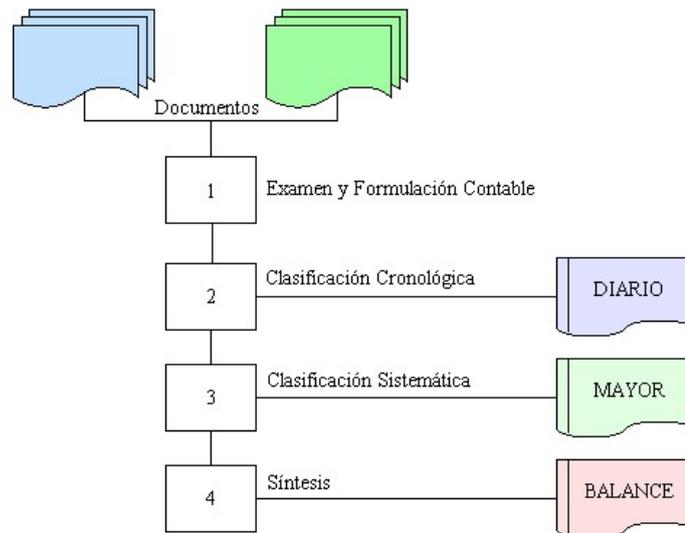


Figura 4.1: Esquema de las fases del proceso contable

¿Qué puede aportar el ordenador en estas cuatro fases?

Evidentemente, la máquina poco puede hacer en la primera de ellas salvo, claro está, que la información de entrada se pase a soporte legible por el ordenador, en cuyo caso también puede asumir las funciones de esta fase. Por lo que respecta a las otras tres, el computador está capacitado para, entre otras cosas:

- Formar los archivos contables.
- Realizar los asientos cronológicos (llevando los libros).
- Editar los balances.

Asumiendo que la dirección de la empresa opta por la automatización de sus procedimientos, pueden encontrarse algunas ventajas, tanto de cara al proceso contable, como para la auditoría en general y la financiera en particular.

Respecto al proceso contable:

- Reducción del número de datos a grabar (más aún si se está en un entorno de base de datos).
- Se incrementa la fiabilidad de la información, ya que, por ejemplo, si el registro para efectuar el pertinente asiento se toma en el momento mismo de expedir la factura para un cliente, la posibilidad de error decrece, ya que no será necesario volver a reescribir unos datos que en el momento de la expedición de la factura serán comprobados por quien emite la factura, por el cliente, y algunos de ellos, interactivamente por el propio sistema.

Respecto a la auditoría:

- El hecho de que los datos existan una sola vez, evitando duplicaciones innecesarias, ahorra tiempo a la hora de efectuar su verificación.
- Así como una serie de ventajas más que repetidas, como la rapidez y facilidad en la verificación de los cálculos aritméticos, el empleo de modelos, la obtención de muestras, etc.

Reflexiónese lo que sería realizar de modo manual una auditoría a un sistema contable mecanizado: ¿cómo seguir la pista a operaciones que, al menos aparentemente, no dejan huella (*audit trail*)?

4.1.1. La tipificación en la auditoría con ordenador

La auditoría financiera, como la mayoría de las aplicaciones, para que llegue a ser rentable, habrá de ajustarse a unos métodos sistematizados y tipificados. La idea de partida se puede enunciar como:

$$\boxed{\text{ENTRADAS} + \text{PROCESAMIENTO} = \text{SALIDA}}$$

En la auditoría financiera, pueden distinguirse dos pasos:

1. La comprobación de los datos de entrada.
2. La comprobación del procesamiento.

Controles generales de comprobación

Si bien es deseable que en un proceso automatizado el hombre intervenga lo menos posible, hay ocasiones en que por motivos de índole técnico, o incluso económico, esto es inevitable. Estas operaciones (como la grabación de datos de entrada) consideradas de alto riesgo, han de ser estrechamente vigiladas. Otra de estas operaciones puede ser el almacenamiento de la información, bien sea mediante procedimiento manual, o bien mediante salida de otro proceso; en cualquier caso, los controles a establecer para verificar este almacenamiento habrán de ser muy rígidos.

Igualmente serán objeto de comprobación, tareas como: la coherencia entre los apuntes contables y la normativa vigente; la correcta confección del libro diario y del mayor, y la verificación de totales.

Atendiendo a los controles citados, el auditor comenzará su acercamiento a la entidad a auditar. Habrá de ser consciente de lo complejo que puede resultarle detectar una entrada falsa cuando la contabilidad se lleva por ordenador.

Comprobaciones en el proceso

Las principales técnicas para la comprobación de los programas contables pueden clasificarse en tres grupos:

1. Comprobación del proceso mediante la utilización de datos de prueba. Este método presentado por Thomas Porter, se basa en los siguientes puntos:
 - a) El auditor prepara un conjunto de datos de entrada simulados.
 - b) Este conjunto de datos es sometido a dos procesos independientes que proporcionan dos informaciones de salida: la calculada por el auditor manualmente o con programas propios, y la calculada por los programas contables de la empresa auditada.
 - c) Se establece una comparación entre las dos informaciones de salida para detectar posibles diferencias entre ellas.
 - d) Si se detectan diferencias, éstas sirven de inicio para un análisis más a fondo. Si por el contrario, las diferencias no existieran, se aceptan como buenos los programas de la empresa y se verifican las entradas, en función de los documentos base para tales entradas. Este método es sencillo y fácil de comprender, por lo que a priori resulta aconsejable, si bien admite algunas objeciones como éstas:

- Determinar el tamaño y la extensión de la muestra de apuntes puede ser un problema en el que entren criterios subjetivos del auditor, como, por ejemplo, su confianza en el sistema de control, corriendo el riesgo de tomar una muestra de tamaño no adecuado.
- Los datos finales suelen estar codificados en un gran número de soportes, lo que dificulta su acceso.
- En auditoría externa nada garantiza que los programas probados son realmente los que se utilizaron en explotación.

2. Comprobación de los programas.

El auditor (o su equipo de apoyo) observará la corrección contable de los programas, a la vez que verificará que estos programas son los que se están utilizando en el proceso contable, y contra los ficheros correctos.

Para la realización de estas comprobaciones, primeramente se estudiarán los programas en sí, para seguidamente ejecutarlos con datos reales (por supuesto nunca sobre las librerías de explotación).

- a) **Estudio de los programas:** Todo el conjunto de programas que realizan la contabilidad, así como aquellos interfaces que la afectan directamente y la documentación sobre todos ellos, habrán de ser entregados a los auditores. Estos revisarán los citados programas desde la fase de análisis, llegando en los casos que sea necesario, a la codificación (generalmente, en la práctica no se suele ser tan estricto, basta con distinguir con claridad las etapas significativas del proceso), verificando el correcto diseño de los mismos. Es importante dedicar aquí especial atención a los controles internos de los datos, en cuanto a su tratamiento y almacenamiento. Si bien en este punto se está inmerso en la revisión de criterios informáticos, no debe perderse de vista la revisión de los controles contables que necesariamente deben figurar en los programas. Por último se debe comprobar que los programas fuente que se faciliten, coinciden con los objetos que se ejecutan en el ordenador.
- b) **Comprobación de los programas con datos reales:** Verificada la concepción de los programas, en esta fase se examina su correcto funcionamiento, sometiéndolos a ejecuciones con datos reales, para poder confrontar las salidas con aquellas que, en su día, obtuvo el ordenador en su normal proceder. Es importante que el juego de datos a procesar permita verificar todos los posibles caminos de los programas, haciendo incluso especial incidencia sobre determinados puntos críticos o delicados. Ello se simplifica si los programas están debidamente estructurados, lo que facilitará enormemente la detección de errores, o las posibles modificaciones. Los datos podrán ser grabados nuevamente, en cuyo caso, además, se verifica la fase de grabación, o se utilizarán tal y como los tenga la empresa en los soportes de almacenamiento externo. Una buena solución de compromiso es el empleo alternativo de ambos procedimientos. De todo lo dicho es fácilmente deducible, que éste método es mucho más completo y exhaustivo que el anterior, pero también, obviamente, mucho más complicado y costoso.

3. Empleo de modelos.

Esta técnica de empleo de modelos es una aplicación más generalizada que las dos anteriores.

4.1.2. El beneficio obtenido del ordenador por la auditoría financiera

La enorme ayuda que proporciona la computadora en el proceso de auditoría financiera, pues muchos de sus trabajos son repetitivos y programables, lo es esté o no esté mecanizada la contabilidad de la empresa a examinar. Dichas ayudas se concretan en los

programas de auditoría, programas escritos en lenguaje de alto nivel, lo que les proporciona una cierta universalidad.

4.2. Modelos para la realización de la auditoría financiera con ordenador

La técnica de utilización de modelos para la auditoría financiera se basa en la sustitución de los programas de la empresa por programas generales. Estos programas tratarán los datos reales de la empresa obteniendo unos resultados que, introducidos en un nuevo proceso, se comparan con los resultados obtenidos por la entidad.

El paquete debe ser capaz de detectar las diferencias, así como de ofrecer toda la información e indicaciones posibles que, posteriormente, ayudarán al auditor a encontrar los posibles caminos a seguir en el tratamiento del problema.

Estas diferencias aún se examinarán más meticulosamente, al objeto de distinguir entre las que se deben, efectivamente, a defectos contables o informáticos de la propia empresa, y aquellos que pudieran deberse a posibles diferencias de criterio en los programas de la firma auditora.

En la práctica, este sistema se convierte en el más fiable, flexible y realizable, si bien se exigirán un par de requisitos en orden a su correcto funcionamiento, y que son:

- La total normalización contable, ya que esta normalización es una de las causas que han favorecido la aparición de esta técnica.
- Un importante grado de universalidad y compatibilidad del paquete, en cuanto a sus requerimientos de hardware, lo que permitirá su funcionamiento en un buen número de ordenadores diferentes.

4.3. La seguridad de la información en la LOPD

4.3.1. Introducción

La clasificación de la información debe utilizarse para facilitar la seguridad de los recursos y los datos [16]. Si es utilizada adecuadamente puede contemplarse como un medio para comunicar a todos los usuarios la protección que requiere cada uno de los datos.

Es de destacar una figura que aparece cada vez más en la documentación técnica: el responsable propietario de los ficheros. Según se va desarrollando la tecnología cada vez es más necesaria esta figura. Ya ha terminado la época en la que el responsable de informática lo era también de los ficheros.

Ahora la informática se contempla como lo que es, una simple herramienta, todo lo poderosa que se quiera, pero sólo eso. Las comunicaciones hacen posible que los responsables de cada área, verdaderos propietarios de los datos que manejan, asuman también la responsabilidad sobre éstos.

En la clasificación de la información puede ocurrir que el responsable propietario no sea único (por ejemplo cuando se trate de información almacenada en las bases de datos corporativas). La asignación de la propiedad en estos casos debe estar coordinada con la función de administración de la información.

Un aspecto importante para la seguridad de los datos es la estructura del esquema de clasificación, ya que afectará a su implantación. La estructura es específica de cada organización, existiendo varios esquemas: clasificación por niveles, por categorías, combinada, etc.

La clasificación por niveles se basa en un esquema de clasificación jerárquica en el que el nivel más bajo es, normalmente, “no clasificado” y el nivel más alto, “secreto o alto secreto”. El orden de los niveles implica la importancia relativa de los datos y los requisitos de los procedimientos de seguridad.

En algunos casos, especialmente dependencias militares, se utilizan niveles separados para datos y usuarios. El acceso a los datos se basa en el nivel asignado al usuario y en el nivel de clasificación de los datos; si el nivel del usuario no es igual, al menos, al nivel de clasificación de los datos, el acceso se deniega.

La clasificación por categorías no es jerárquica y se utiliza para grupos independientes de datos y recursos que necesitan procedimientos similares de protección. Las categorías diferentes no tienen ninguna relación ni dependencia entre ellas. Las categorías se asignan tanto a usuarios como a datos; si el usuario no tiene la misma categoría (o categorías) que los datos, el acceso es denegado.

La clasificación combinada se basa en ambas estructuras. La combinación de niveles jerárquicos y categorías no jerárquicas se representa en una tabla de seguridad. Para realizar la clasificación completa de la información se necesita tanto el nivel como la categoría.

Los criterios de clasificación deben elegirse en base a los riesgos de los datos y los recursos. Por ejemplo, una clasificación puede hacerse en base a su sensibilidad: a su destrucción, a su modificación o a su difusión.

La sensibilidad a su destrucción se refiere al borrado o a no tener disponibles los recursos, datos o programas. Toda aquella información de la organización que es necesaria para la continuación de su negocio es sensible a su destrucción. Es vital para la supervivencia del negocio de aquella que esta información esté convenientemente protegida. Este tipo de sensibilidad afecta a la disponibilidad de la información.

Los diferentes niveles pueden ser los siguientes:

1. Los datos confidenciales son datos de difusión no autorizada. Su uso puede suponer un importante daño a la organización.
2. Los datos restringidos son datos de difusión no autorizada. Su utilización iría contra los intereses de la organización y/o sus clientes. (Datos de producción de la organización y/o de sus clientes, programas o utilidades, software, datos de personal, datos de inventarios, etc.)
3. Los datos de uso interno no necesitan ningún grado de protección para su difusión dentro de la organización. (Organigramas, política y estándares, listín telefónico interno, etc.)
4. Los datos no clasificados no necesitan ningún grado de protección para su difusión. (Informes anuales públicos, etc.)

Un tipo de datos específico que legalmente se deben proteger son los datos de carácter personal, aquellos que se refieran a la intimidad de las personas físicas. Dicha protección está regulada en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de los Datos de carácter personal.

Esto, si cabe, obliga más a llevar a efecto la clasificación de los datos y conocer cuáles son de carácter personal y dentro de ellos los que la Ley denomina especialmente protegidos, pues si se implanta una seguridad generalizada vamos a aumentar sin necesidad el presupuesto de seguridad de la organización.

Para la protección jurídica de los datos de carácter personal se han ido promulgando en los países de nuestro entorno cultural y económico las denominadas leyes de protección de datos.

4.3.2. Diferentes tipos de seguridad

La seguridad de la información se puede dividir en los siguientes tipos:

- Física
- Lógica
- Organizativo–Administrativa
- Jurídica

La seguridad física, siguiendo a Ribagorda Garnacho comprende las medidas externas a los Centros de Procesos de Datos, de proteger a estos y a su entorno de amenazas físicas tanto procedentes de la naturaleza de los propios medios, como del hombre. Entre las amenazas previsibles podemos citar: inundaciones, fuego, cortes de fluido eléctrico, interferencias, atentados, robos, hurtos, etc.

La seguridad lógica pretende proteger el patrimonio informacional que se compone tanto de las aplicaciones informáticas como del contenido de las bases de datos y de los ficheros. La protección de este tipo se puede realizar a través de contraseñas, tanto lógicas como biométricas, conocimientos y hábitos del usuario, firmas digitales y principalmente la utilización de métodos criptográficos.

La seguridad organizativo–administrativa pretende cubrir el hueco dejado por las dos anteriores y viene, cierto modo a complementarlas. Difícilmente se puede lograr de forma eficaz la seguridad de la información si no existen claramente definidas:

- Políticas de seguridad.
- Políticas de personal.
- Políticas de contratación Análisis de riesgos.
- Planes de Contingencia

La seguridad jurídica pretende, a través de la aprobación de normas legales, fijar el marco jurídico necesario para proteger los bienes informáticos.

4.3.3. Características de la información

Una definición válida de seguridad de la información podría ser que es el conjunto de sistemas y procedimientos que garantizan: la confidencialidad, la integridad y la disponibilidad de la información. Estas son las tres características que definen lo que es la seguridad de la información.

La confidencialidad pretende que la información sea conocida exclusivamente por los usuarios autorizados en la forma y tiempo determinado previamente.

La integridad pretende que la información sea creada, modificada o borrada sólo por los usuarios autorizados.

La disponibilidad pretende que la información se pueda utilizar cuando y cómo lo requieran los usuarios autorizados.

En resumen ha de ser imposible alterar los mensajes, su autoría ha de ser inequívoca y debe tener valor probatorio en caso necesario.

4.3.4. La seguridad en la nueva Ley de Protección de Datos de carácter personal

La Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los datos de carácter personal regulaba la seguridad de los datos en su artículo 9. Dicha Ley ha sido derogada por la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de 1999, de Protección de los Datos de carácter personal que mantiene el artículo 9 sobre la seguridad de los datos introduciendo en el mismo las modificaciones necesarias para adaptarlos a la nueva Ley.

Éstas son: la responsabilidad de adoptar las medidas de seguridad que anteriormente eran obligatorias tan sólo para el responsable del fichero y en este caso también alcanzan al encargado del tratamiento en las ocasiones que exista esta nueva figura.

Asimismo desaparece del artículo toda referencia a ficheros automatizados toda vez que ésta categoría de ficheros desaparece en la nueva ley al ser el objeto de ésta mucho más ambicioso que el de la LORTAD¹.

La nueva Ley (a la que a partir de ahora denominaremos LOPD²) en su Disposición transitoria tercera regula la subsistencia de las normas preexistentes disponiendo que hasta que no se lleve a efecto la aprobación o modificación por el Gobierno de las disposiciones reglamentarias para la aplicación y desarrollo de la LOPD, prevista en la Disposición final primera, continuarán en vigor, con su propio rango, las normas reglamentarias preexistentes y en especial los tres Reales Decretos a los que nos referíamos con anterioridad, siempre y cuando no se opongan a la presente Ley.

4.3.5. Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal

Ficheros organizados serán aquellos en los que mediante alguna forma: contraseña, número, clave, nombre etc, se puede acceder directamente a un registro, expediente o carpeta.

Ficheros no organizados serán aquellos en los que lo anterior no será posible y simplemente se trata de una agrupación de información, sin ningún orden, en la cual para acceder a un expediente, hoja clínica o ficha es preciso ir examinándolos uno a uno hasta encontrarlo.

Dentro del primer grupo podemos encontrar a su vez otros tres subgrupos: ficheros automatizados, ficheros con algún grado de mecanización y ficheros convencionales.

Ficheros automatizados serán los comprendidos en la LORTAD.

Ficheros con algún grado de mecanización podrían ser los compuestos por fichas y manejados por artilugios mecánicos que facilitan su almacenamiento y posterior búsqueda.

Ficheros convencionales serían el resto de ficheros organizados entre los que podríamos encontrar: hojas clínicas, expedientes, fichas, manuales, etc.

La LOPD ha eliminado la distinción entre ficheros automatizados y convencionales y en su artículo 2 al referirse al “Ámbito de aplicación” dice: *La presente Ley Orgánica será de aplicación a los datos de carácter personal registrados en soporte físico, que los haga susceptibles de tratamiento, y a toda modalidad de uso posterior de estos datos por los sectores público y privado.* Extiende el ámbito a todos los datos de carácter personal registrado en soporte físico que puede ser cualquiera: papel, cartón, microficha, disquete, disco duro, cartucho, etc.

¹Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de carácter personal

²Ley Orgánica 15/1999, de 13 de enero de Protección de Datos de carácter personal

Por ello entendemos que la aplicación del Reglamento en este periodo, hasta tanto sea modificado por el Gobierno, debe hacerse con sumo cuidado por el riesgo que se corre de exigir el cumplimiento de una norma que después se demuestre que no responde al debido desarrollo de la nueva Ley con los perjuicios y daños que esto pueda ocasionar y que en algunos casos según las circunstancias que concurran pueden llegar a ser irreparables.

El Reglamento se concibe como una norma de mínimos que establece las medidas de seguridad básicas que han de cumplir todos los ficheros que contengan datos de carácter personal sin perjuicio de que se establezcan medidas especiales para aquellos ficheros que por la especial naturaleza de los datos que contienen o por sus especiales características exijan un grado de protección mayor.

Las medidas de seguridad se establecen atendiendo a la naturaleza de la información tratada en relación con la mayor o menor necesidad de garantizar la confidencialidad y la integridad de la información.

Las medidas se clasifican en tres niveles: básico, medio y alto aunque sí analizamos el punto 4 del artículo 4 comprobamos que existe un nivel intermedio entre el nivel básico y el nivel medio.

Pieza clave del Reglamento es el Documento de Seguridad (art. 8) al que podemos considerar un macrodocumento que contiene aunque sea en sus aspectos mínimos:

- Políticas.
- Plan de Seguridad.
- Plan de Contingencia.

Dentro del apartado de Políticas podemos entender que se engloban las siguientes exigencias del Documento:

- Medidas, normas, procedimientos, reglas y estándares.
- Funciones y obligaciones del personal.
- El Plan de Seguridad comprende:
 - Ámbito de aplicación con detalle de recursos protegidos.
 - Estructura de los ficheros y descripción de los sistemas.
 - Procedimientos de notificación, gestión y respuesta ante las incidencias.
 - Actualización y adecuación legal.

El miniplan de Contingencias abarcaría: Procedimiento de realización de copias de respaldo y recuperación de los datos.

En el Reglamento aparecen dos figuras importantes para el desarrollo del mismo: una ya conocida, el responsable del fichero y otra nueva que sólo aparece en el caso de que se trate de ficheros con un nivel de seguridad medio y alto.

A continuación enumeramos las funciones de cada uno de ellos:

1. Responsable del fichero:

- a) Deberá adoptar las medidas de índole técnica y organizativas necesarias que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal en los términos establecidos en el Reglamento.

- b)* Autorizar la ejecución de tratamiento de datos de carácter personal fuera de los locales de la ubicación del fichero (art. 6).
- c)* Elaborará el Documento de Seguridad (art. 8).
- d)* Adoptará las medidas necesarias para que el personal conozca las normas de seguridad que afecten al desarrollo de sus funciones así como las consecuencias a que daría lugar su incumplimiento (art. 9).
- e)* Se encargará de que exista una relación actualizada de usuarios que tengan acceso autorizado al Sistema de Información (art. 11).
- f)* Establecerá los procedimientos de identificación y autenticación para dicho acceso (art. 11).
- g)* Establecerá mecanismos para evitar que un usuario pueda acceder a datos o recursos con derechos distintos de los autorizados (art. 12).
- h)* Será quien únicamente pueda autorizar la salida fuera de los locales en que esté ubicado el fichero de soportes informáticos que contengan datos de carácter personal (art. 13).
- i)* Verificará la definición y correcta aplicación de los procedimientos de realización de copias de respaldo y de recuperación de datos (art. 14).
- j)* (Medidas de seguridad de nivel medio y alto de medidas de seguridad) Designará uno o varios responsables de seguridad (art. 15).
- k)* Adoptará las medidas correctoras necesarias en función de lo que se diga en el informe de auditoría (art. 17).
- l)* Establecerá un mecanismo que permita la identificación de forma inequívoca y personalizada de todo aquel usuario que intente acceder al Sistema de Información y la verificación de que esté autorizado (art. 18).
- m)* Autorizará por escrito la ejecución de los procedimientos de recuperación (art. 21).

2. Responsable de seguridad.

- a)* Pueden ser uno o varios.
- b)* Coordinará y controlará las medidas definidas en el documento de seguridad.
- c)* No tiene delegada la responsabilidad que le corresponde al responsable del fichero.
- d)* Analizará los informes de auditoría (art. 17).
- e)* Elevará las conclusiones del análisis al responsable del fichero (art. 17).
- f)* Controlará los mecanismos que permiten el registro de accesos (art. 24).
- g)* Revisará periódicamente la información de control registrada (art. 24).
- h)* Una vez al mes elaborará un informe de las revisiones realizadas en el registro de accesos (art. 24).

Cuadro 4.1: Cuestionario de control interno de protección de datos

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO				
Empresa			<i>Ref.^a</i>	
Área: PD. Cumplimiento de la legislación en PROTECCIÓN DE DATOS			<i>Fecha</i>	
			<i>Realizado por</i>	
			<i>Revisado por</i>	
Pregunta	Si	No	N/A	Observaciones
1. Existe un manual de procedimientos con respecto a los sistemas informáticos, sobre la protección de datos de carácter personal				
2. Se aplica la metodología definida en el manual de procedimientos				
3. Los procedimientos definidos son satisfactorios				
4. Existen ficheros de titularidad pública. Enumérelos				
5. Existen ficheros de titularidad privada. Enumérelos				
6. Todos los ficheros están inscritos en el Registro General de Protección de Datos. Adjunte los documentos de inscripción de los ficheros				
7. Existe comunicación o cesión de los datos				
8. Los datos están actualizados. Adjunte solicitudes de cancelación o rectificación de los datos personales presentados a la empresa				
9. Se cumplen las medidas de seguridad en virtud del RD 994/1999. Adjunte los documentos de seguridad				
10. La empresa ha sido inspeccionada en algún momento por parte de la Agencia de Protección de Datos, a través del órgano de la Inspección				
11. ¿Cuál ha sido el resultado de la inspección?				
12. Existe algún seguro por los posibles incumplimientos en protección de datos				

Unidad 5

Informes de auditoría

5.1. Resultados del trabajo de auditoría. La carta de recomendaciones y el informe.

En 1973, el SAS¹ número 1 establece que “el objetivo de un examen normal de estados financieros por un auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente admitidos. El dictamen del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, lo niega”.

Según las NTA el informe de auditoría de cuentas anuales es un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor y su opinión profesional sobre las cuentas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, disposiciones que se dicten en su desarrollo y las Normas Técnicas de Auditoría. (Véanse las NTA en [C.1](#), página [181](#)).

Según las NTA, en España la opinión o dictamen del auditor se manifiesta en el informe de auditoría de cuentas anuales normalizado que siempre va a tener carácter público, excepto en un caso muy concreto que es el caso de una auditoría voluntaria “no legal u obligatoria” en la cual las personas que encargan el trabajo no desean dar publicidad al mismo. Aunque en este caso concreto, el informe de auditoría puede quedar restringido al ámbito privado, entendemos que el auditor tiene la misma responsabilidad que en cualquier otro trabajo en que su informe se haga público, así como está sujeto a las mismas Normas Técnicas de Auditoría.

El modelo normalizado de informe de auditoría adoptado en España sigue el esquema corto de informe que es el adoptado igualmente por la generalidad de países avanzados.

No obstante, el auditor puede emitir otro documento distinto del informe de auditoría, normalmente con anterioridad al mismo, donde se informa a las personas que encargaron la auditoría —de forma privada— de distintos aspectos de la entidad auditada. Este documento es la carta de recomendaciones o informe sobre el control interno.

Este informe tiene cabida en el esquema español, ya que, según la NTA 2.4.27., el auditor comunicará a la dirección de la entidad las debilidades significativas identificadas en las pruebas de auditoría realizadas, con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de auditoría de cuentas anuales. Por lo tanto las NTA establecen la obligación del auditor de comunicar a su cliente las debilidades significativas en el sistema de control interno identificadas en el curso del trabajo de auditoría, ya que éste incluye el estudio y evaluación del sistema de control interno implantado por la

¹Statement on Auditing Standards

dirección. La NTA 2.4.27 española, se desarrolla por medio de la Resolución de 1 de septiembre de 1994 del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno.

Aquí se concreta que la obligación de comunicación debe cumplirse mediante una comunicación formal escrita dirigida exclusivamente a la Dirección, al Comité de Auditoría en su caso, o cuando el auditor lo considere conveniente a los Administradores de la entidad, sin perjuicio de la conveniencia de realizar comentarios verbales con antelación. En todo caso, dicha comunicación deberá dirigirse a aquel órgano de la entidad que, encontrándose a un nivel jerárquico superior al de la instancia donde se han detectado las debilidades de control, tenga competencia para resolver las citadas deficiencias.

La citada comunicación formal y escrita es la carta de recomendaciones o informe de control interno. En el cual, generalmente, existen dos grupos principales de información:

- Comentarios sobre el control interno establecido por la dirección: todas las deficiencias de control interno, de gestión, organización, etc., a que nos hemos referido anteriormente.
- Ajustes y reclasificaciones recomendados sobre las cuentas anuales que han sido previamente formuladas por la dirección.

La carta de recomendaciones también puede incluir, según los casos, otra información, como una descripción detallada del trabajo realizado o la cronología del mismo.

Centrando ahora nuestra atención en los ajustes recomendados, debemos decir que antes de redactar el informe, el auditor deberá ofrecer la posibilidad al cliente de que el informe de auditoría sea limpio o sin salvedades, siempre que ello sea posible por tratarse de circunstancias salvables que pueden ser corregidos en las cuentas anuales, y no de circunstancias insalvables como podría ser que una parte muy importante de la documentación contable se ha destruido y es imposible su recuperación, ya que este hecho determinará una limitación al alcance de la que el auditor tendrá que informar.

Básicamente, en lo que respecta a los aspectos con una posible influencia sobre los estados financieros “aspectos contables, propiamente dichos” ya sea por tratarse de una información errónea, o simplemente por insuficiencia o ausencia de información, el auditor deberá seguir el proceso que recogemos en el siguiente cuadro [5.1](#).

5.2. Elementos básicos del informe de auditoría

La materialización final del trabajo llevado a cabo por los auditores independientes se documenta en el dictamen, informe u opinión de auditoría. Además, para aquellas entidades sometidas a auditoría legal, este documento junto con las cuentas anuales del ejercicio forma una unidad, siendo obligatorio para proceder al depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil que se incluya el informe emitido por los auditores de la sociedad, conjuntamente con las cuentas firmadas por todos los administradores (o la indicación expresa de no suscripción de las cuentas) y aprobadas por la Junta General de accionistas de la sociedad; para dar más credibilidad a todo el procedimiento, se exige depositar también una certificación del acta de la Junta General que aprobó las cuentas, con las firmas de quien la expide legitimadas notarialmente.

El informe de auditoría independiente deberá contener, como mínimo, los siguientes elementos básicos:

1. El título o identificación.
2. A quién se dirige y quienes lo encargaron.

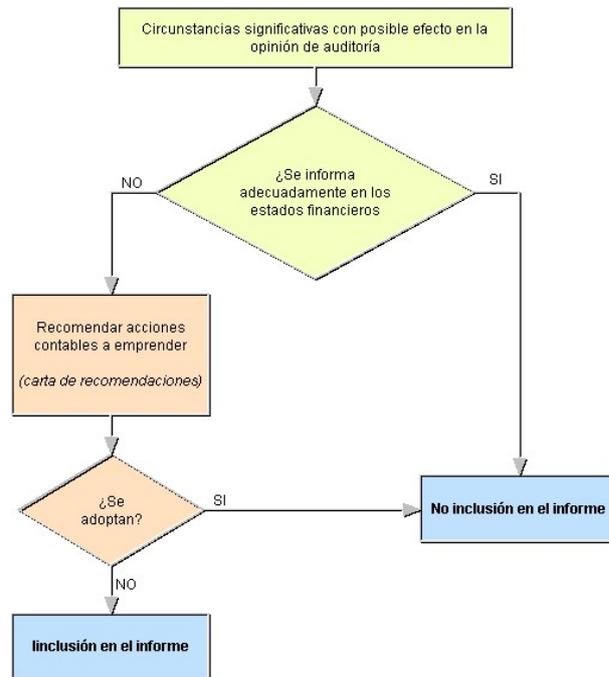


Figura 5.1: Formación de la opinión de auditoría en el proceso de evaluación de la evidencia

3. El párrafo de “alcance”.
4. El párrafo legal o comparativo.
5. *El párrafo o párrafos de “énfasis”.
6. *El párrafo o párrafos de “salvedades”.
7. El párrafo de “opinión”.
8. *El párrafo sobre el “Informe de Gestión”.
9. El nombre, dirección y datos registrales del auditor.
10. La fecha del informe.
11. La firma del informe por el auditor.

(*) los elementos que pueden no aparecer, según los casos, en algunos informes.

Un esquema representativo del mismo es el que se refleja en el cuadro 5.2.

5.2.1. El título o identificación

Deberá identificarse el informe bajo el título de **“Informe de Auditoría Independiente de Cuentas Anuales”**, para que cualquier lector del mismo pueda distinguirlo de otros informes que puede emitir el auditor resultado de trabajos especiales, revisiones limitadas o informes preparados por personas distintas de los auditores, como pueden ser los informes de la Dirección o de otros órganos internos de la entidad. Por tanto, dicho título sólo se aplicará por el auditor a informes basados en exámenes cuya finalidad sea la de expresar una opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

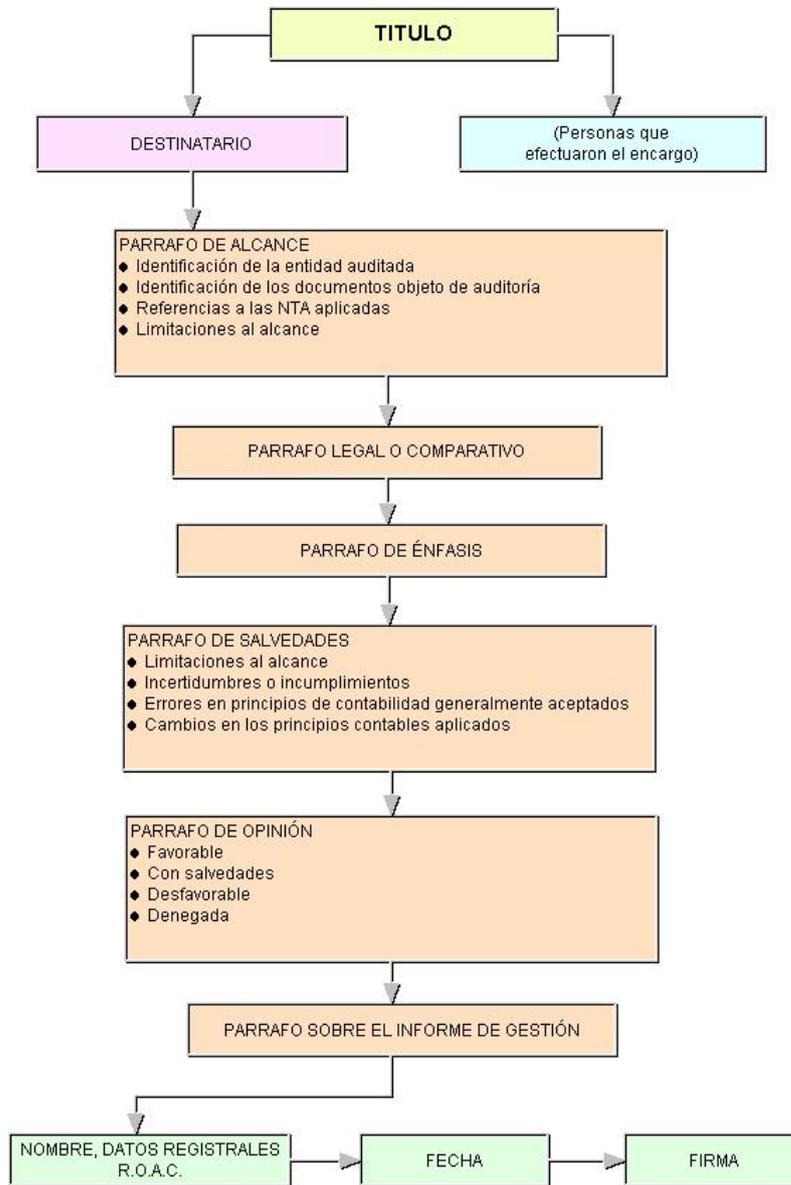


Figura 5.2: Esquema del informe de auditoría

5.2.2. A quién se dirige y quienes lo encargaron

El auditor dirigirá su informe a la persona o al órgano de la entidad del que recibió el encargo de la auditoría. Normalmente, el informe del auditor se dirigirá a los accionistas o socios. En este caso, cuando el encargo del trabajo ha sido realizado por la Junta General de accionistas y el informe va dirigido a ésta (a los accionistas), puede omitirse la especificación referente a que el encargo lo realizó dicha Junta General. En algunas ocasiones el informe se dirige a los administradores o al comité de auditoría, aunque esto sucederá, normalmente, si se trata de una auditoría voluntaria.

5.2.3. El párrafo de alcance

Este párrafo, cuyo objeto es describir la amplitud del trabajo de auditoría realizado, debe claramente:

1. Identificar los estados financieros auditados. Por tanto, deberá incluir el nombre de la entidad, los estados financieros objeto de examen, la fecha del balance y el período que cubren los demás estados.
2. Hacer referencia al cumplimiento en el examen de las NAGA², que en este contexto se sobrentiende que son las generalmente aceptadas en España.

El texto normalizado del párrafo de alcance sin salvedades se redactará, de acuerdo con el Boletín n.º 14 del ICAC, en los siguientes términos.

“Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.”

3. Si el auditor no mencionara en el párrafo de alcance ninguna limitación o salvedad, se entenderá que ha llevado a cabo todos los procedimientos y pruebas de auditoría necesarios para expresar su opinión sobre los estados financieros de la entidad. En caso contrario, deberá hacer constar que han existido limitaciones al alcance en su examen, lo que se dirá de la siguiente forma: *“excepto por la salvedad mencionada en el párrafo X siguiente, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (...)”*. Debemos adelantar que las salvedades en general van referenciadas en el informe por las palabras **EXCEPTO POR**.

Hacemos notar que en este párrafo de alcance únicamente se expresa si no han existido limitaciones al alcance (en cuyo caso no se dice nada, es decir, se utiliza el párrafo normalizado anterior) o si, por el contrario, han existido limitaciones, en cuyo caso se menciona únicamente que han existido, pero no se dice nada de qué tipo de limitaciones ni tampoco qué procedimientos de auditoría se han dejado de aplicar con motivo de la limitación o las limitaciones; tal información se redactará en uno o varios párrafos de salvedades.

5.2.4. El párrafo legal o comparativo

Según la NTA 3.9.3 redactada según Resolución de 1 de diciembre de 1994, del ICAC (BOICAC n.º 19), cuando el Informe de Auditoría se refiera a las cuentas anuales de un ejercicio, deberá incluir un párrafo, después del párrafo de alcance, que hace mención al hecho de que las cuentas auditadas son únicamente las del último ejercicio.

De acuerdo con la legislación mercantil española, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen a efectos comparativos las cifras del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación correspondientes al ejercicio anterior. Cuando solamente se presenten cifras comparativas del ejercicio anterior y no cuentas anuales completas, el auditor deberá indicar, en un párrafo intermedio, que su opinión se refiere exclusivamente al último ejercicio.

Cuando la entidad hubiera estado sometida a auditoría obligatoria en el ejercicio anterior, el auditor deberá indicar, además, si fue él mismo quien efectuó dicha auditoría o, en caso contrario, indicar que fue realizada por otro auditor, la fecha de emisión del informe y el tipo de opinión emitida (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada).

²Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Si la empresa sometió a auditoría, de forma voluntaria, las cuentas anuales del ejercicio anterior, las indicaciones a dicho informe de auditoría voluntaria pueden ser omitidas. En este último caso, el auditor deberá requerir de la entidad que identifique como “*no sometidas a auditoría obligatoria*” las cifras relativas al ejercicio anterior incluidas en las cuentas anuales a efectos comparativos.

Cuando la sociedad no haya sometido a auditoría las cuentas anuales del ejercicio precedente y no hubiera estado obligado a ello, identificará las cifras comparativas como no auditadas. No obstante, cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someterse a auditoría en el ejercicio anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría.

5.2.5. El párrafo de énfasis

Mediante los párrafos de énfasis, el auditor pone de manifiesto aquellos hechos que considera relevantes o de especial importancia, aunque tales hechos no llegan a afectar a la opinión.

Por tanto, cuando en un informe de auditoría aparece un párrafo de énfasis, el auditor pretende con ello destacar al lector ese hecho en concreto, el cual considera de especial trascendencia para la sociedad, si bien ello no significa que la opinión de auditoría deba recoger salvedad alguna. Nunca debe confundirse, por tanto, un párrafo de énfasis con uno de salvedad.

Algunas razones usuales por las que el auditor suele incluir en su informe de auditoría párrafos de énfasis son:

- Por la necesidad de poner de manifiesto que un porcentaje importante de las operaciones (compras o ventas) se están realizando con una entidad en concreto.
- Salvedades puestas de manifiesto en anteriores informes y corregidas en este ejercicio; dado que al haber sido corregidas en este ejercicio no tiene aplicación su inclusión como salvedad en este ejercicio, sin embargo, y dada la importancia que esta circunstancia tuvo en anteriores informes (por ello se incluyó como salvedad), se incluyen en el presente como párrafo de énfasis. Normalmente tales correcciones se habrán realizado utilizando las cuentas 779. *Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores* o 679. *Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores*, lo que asimismo es motivo de mención especial en el informe a través del párrafo de énfasis.
- Defecto de cobertura de seguros sobre el inmovilizado de la sociedad. Si bien este hecho no tiene efecto sobre los estados financieros de la sociedad, el auditor puede considerar esta circunstancia importante como para ponerla de manifiesto.
- No aplicación excepcional de algún PyNCGA (con lo que el auditor está conforme), debido a que su aplicación impediría mostrar la imagen fiel. Si el auditor no está conforme con la no aplicación, dará lugar a salvedad o a una opinión negativa.
- En los resultados extraordinarios se recogen gastos o ingresos correspondientes a ejercicios anteriores, y son significativos.

Un párrafo de énfasis nunca estará referenciado en el informe de auditoría por la expresión “*excepto por*” ya que expresa un hecho o circunstancia que no afecta a la opinión de auditoría en modo alguno.

5.2.6. El párrafo de salvedades

Cuando el auditor ha de poner de manifiesto en su informe que existen algunos reparos en relación con los estados financieros formulados por la sociedad, utiliza el párrafo (o párrafos) de salvedades, en el cual se deben justificar siempre los motivos de sus reparos, cuantificándose el impacto que esta salvedad tiene sobre los estados financieros auditados (siempre que la salvedad sea cuantificable); si el efecto de la salvedad no fuese susceptible de ser estimado o cuantificado razonablemente, sólo se mencionarán las causas que provocan tal salvedad.

Es usual y resulta lógico que el auditor recoja la salvedad o salvedades suficientemente explicadas y detalladas, ya que se causan, normalmente, por las diferencias de criterios o de interpretación que ante un mismo hecho o circunstancia, se producen entre los administradores o sus asesores y el propio auditor o firma de auditoría.

Los párrafos de salvedades se sitúan entre el párrafo de alcance y el párrafo de opinión, por lo que son también llamados párrafos intermedios. Nunca se debe confundir un párrafo de salvedades con uno de énfasis. El hecho recogido en un párrafo de salvedades afecta a la opinión, el reflejado en un párrafo de énfasis, no.

5.2.7. El párrafo de opinión

El párrafo de opinión del Informe de Auditoría Independiente debe mostrar claramente el juicio final del auditor sobre si las cuentas anuales, consideradas en todos los aspectos significativos, expresan adecuadamente o no la imagen fiel de los siguientes aspectos de la entidad auditada:

- de la situación financiera (referencia al pasivo del balance),
- del patrimonio (referencia al activo del balance),
- de los resultados de las operaciones (referencia a la cuenta de pérdidas y ganancias), y
- de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio (referencia al cuadro de financiación anual).

Todo ello dentro de un marco de PyNCGA³. Es decir la opinión se refiere al grado de adecuación a unos estándares preestablecidos. Asimismo, deberá expresar si los PyNCGA, han sido aplicados *uniformemente*.

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

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

Hemos de recordar que la opinión expresada en el párrafo de opinión, lo es sobre las cuentas anuales únicamente, que recordamos son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria; este último documento incluirá obligatoriamente –en su formato no abreviado– el cuadro de financiación, y potestativamente la cuenta de pérdidas y ganancias analítica y el estado de variaciones de tesorería.

³Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados

Sin embargo, en ocasiones, el informe de gestión también debe acompañar al informe de auditoría y el auditor también debe expresar una opinión sobre el mismo, pero tal opinión se expresa sólo sobre determinados aspectos del mismo (la información contable que contiene), y se menciona en un párrafo distinto (el párrafo sobre el informe de gestión), que será analizado más adelante.

El texto normalizado del párrafo de opinión sin salvedades se redactará, de acuerdo con el Boletín n.º 14 del ICAC, en los siguientes términos.

“En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ, S.A., al 31 de diciembre de 20XX, del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.”

5.2.8. El párrafo sobre el informe de gestión

El informe de gestión no forma parte integrante de las cuentas anuales de una sociedad. No obstante, para aquellas sociedades sometidas a auditoría obligatoria, ha de formularse y depositarse conjuntamente con sus cuentas anuales. Ello significa que, bien por imperativo legal, bien por deseo de la sociedad, en determinadas situaciones el auditor se ve en la obligación de analizar el contenido del informe de gestión, aunque la responsabilidad del auditor respecto al contenido de dicho informe alcanza únicamente lo concerniente a la información contable que pudiera contener dicho informe de gestión y no la información no contable que los administradores hayan hecho incluir en el mismo.

De acuerdo con el Boletín n.º 14 del ICAC, que modifica ligeramente la redacción del informe de auditoría, el párrafo que se incluirá en la opinión del auditor, relativa al informe de gestión, será la siguiente:

“El informe de gestión adjunto del ejercicio 20XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.”

Este párrafo recoge una opinión independiente en la que el auditor manifiesta que la información contable del informe de gestión sí concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio; sin embargo, es posible que la información contable de dicho informe sea incorrecta, en cuyo caso entendemos que el auditor expresará una opinión que será similar a la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales; una posible redacción de este tipo de hechos puede ser: *“Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20XX, excepto por (... señalar la no concordancia ...)”*

5.2.9. El nombre, dirección y datos registrales del auditor

Con independencia del nombre del auditor, el informe debe mostrar, lo que normalmente se hace a modo de membrete, la dirección y la ciudad en que radica el despacho de dicho auditor y su número de inscripción en el ROAC. Si éste número no figura en el membrete, habrá de consignarse junto con el nombre del auditor.

5.2.10. La fecha del informe

El informe del auditor debe expresar una fecha. La fecha del informe deberá ser la del último día de trabajo en las oficinas de la entidad, ya que en esta fecha habrá completado sus procedimientos de auditoría. A este respecto hemos de tener en cuenta que el auditor obligatoriamente ha de considerar el efecto que en los estados financieros y en su informe pueden tener los hechos y transacciones que hayan ocurrido y llegado a su conocimiento antes del momento de entrega del informe a la entidad auditada.

Por tanto, si bien el informe de auditoría contiene la opinión profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros del ejercicio auditado, el auditor en su informe también opina sobre la existencia (o inexistencia) de hechos significativos acaecidos desde el cierre del ejercicio a la fecha de entrega del informe.

En estos casos especiales en que el auditor obtiene una nueva evidencia entre la fecha de terminación de los trabajos y la fecha de entrega del informe, si esta evidencia afecta al contenido del informe, podrá poner dos fechas distintas, una para el contenido del informe y otra para la evidencia en cuestión.

5.2.11. La firma del informe por el auditor

El informe debe ir firmado por un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). En el caso de informes correspondientes a auditorías realizadas por sociedades de auditoría inscritas en dicho Registro, el informe debe indicar:

NOMBRE DE LA SOCIEDAD
Firma del socio o socios
Nombre del socio o socios firmantes

5.2.12. Esquema de un informe de auditoría de cuentas anuales

(*), los párrafos que pueden no aparecer, según los casos, en algunos informes.

ID	DESCRIPCIÓN	CONTENIDO
A	Título	Informe de auditoría independiente de cuentas anuales
B	Identificación destinatarios	A los accionistas de ...
1	Párrafo de alcance	Hemos auditado las cuentas anuales de (...) Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 3, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ...
2*	Párrafo legal o comparativo	De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una ...
3*	Párrafo de énfasis	La sociedad depende fuertemente de un solo cliente ...
4*	Párrafo de salvedad por limitación al alcance	No hemos podido examinar ...
5*	Párrafo de salvedad por incertidumbre	La sociedad está inmersa en una inspección fiscal ...
6*	Párrafo de salvedad por incumplimiento de los PyNCGA	La entidad no valora adecuadamente ...

Cuadro 5.1: Esquema de un informe de auditoría de cuentas anuales

ID	DESCRIPCIÓN	CONTENIDO
7	Párrafo de opinión	En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo 5; excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si conociéramos el desenlace de la inspección fiscal en curso a que nos referimos en el párrafo 4; excepto por los ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiésemos podido verificar las partidas citadas en el párrafo 3; las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio ...
8*	Párrafo del informe de gestión	El informe de gestión adjunto ...
9*	Párrafo final	Dando por finalizada la actuación profesional, emito ...
C	Identificación del auditor	Nombre, domicilio profesional y datos registrales del auditor o de la sociedad de auditoría; se suelen recoger en el membrete del documento
D	Fecha del informe	Alicante, a 5 de marzo del 20XX
E	Firma del informe	

Cuadro 5.1: Esquema de un informe de auditoría de cuentas anuales

5.3. Objetivos, características y afirmaciones que contiene el informe de auditoría

El informe de auditoría financiera tiene como objetivo expresar una opinión técnica de las cuentas anuales en los aspectos significativos o importantes, sobre si éstas muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio.

Características del informe de auditoría:

1. Es un documento mercantil o público.
2. Muestra el alcance del trabajo.
3. Contiene la opinión del auditor.
4. Se realiza conforme a un marco legal.

Principales afirmaciones que contiene el informe:

- Indica el alcance del trabajo y si ha sido posible llevarlo a cabo y de acuerdo con qué normas de auditoría.
- Expresa si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente y han sido formuladas de acuerdo con la legislación vigente y, también, si dichas cuentas han sido elaboradas teniendo en cuenta el principio contable de uniformidad.
- Asimismo, expresa si las cuentas anuales reflejan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados.

- Se opina también sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la contenida en las cuentas anuales.
- En su caso, explica las desviaciones que presentan los estados financieros con respecto a unos estándares preestablecidos.

Podemos sintetizar que el informe es una presentación pública, resumida y por escrito del trabajo realizado por los auditores y de su opinión sobre las cuentas anuales.

5.4. Circunstancias con efecto en la opinión del auditor

Las circunstancias que pueden tener efecto en la opinión del auditor y que, por tanto, pueden dar lugar a una opinión no limpia (con salvedades, negativa o denegada) son las siguientes:

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

5.5. Tipos de opinión

Existen cuatro tipos de opinión en auditoría:

1. opinión favorable,
2. opinión con salvedades,
3. opinión desfavorable, y
4. opinión denegada.

La **opinión favorable**, limpia o sin salvedades significa que el auditor está de acuerdo, sin reservas, sobre la presentación y contenido de los estados financieros.

La **opinión con salvedades** (llamada también en la jerga de la auditoría como opinión calificada o cualificada), significa que el auditor está de acuerdo con los estados financieros, pero con ciertas reservas.

La **opinión desfavorable** u opinión adversa o negativa significa que el auditor está en desacuerdo con los estados financieros y afirma que éstos no presentan adecuadamente la realidad económico-financiera de la sociedad auditada.

Por último, la **opinión denegada**, o abstención de opinión significa que el auditor no expresa ningún dictamen sobre los estados financieros. Esto no significa que esté en desacuerdo con ellos, significa simplemente que no tiene suficientes elementos de juicio para formarse ninguno de los tres anteriores tipos de opinión.

5.5.1. Opinión favorable

Una opinión favorable, limpia, positiva o sin salvedades, expresa que el auditor ha quedado satisfecho, en todos los aspectos importantes, de que los estados financieros objeto de la auditoría reúnen los requisitos siguientes:

1. Se han preparado de acuerdo con principios y criterios contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
2. Se han preparado de acuerdo con las normas y disposiciones estatutarias y reglamentarias que les sean aplicables y que afecten significativamente a la adecuada presentación de la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera.
3. Dan, en conjunto, una visión que concuerda con la información de que dispone el auditor sobre el negocio o actividades de la entidad.
4. Informan adecuadamente sobre todo aquello que puede ser significativo para conseguir una presentación e interpretación apropiadas de la información financiera.

El texto normalizado del párrafo de opinión sin salvedades se redactará en los siguientes términos (Boletín n.º 14 del ICAC):

“En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”.

5.5.2. Opinión con salvedades

(o calificada, con reservas o con excepciones)

Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias circunstancias en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, que pudieran ser significativas. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias, por ser muy significativas, impiden que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas.

A continuación, pasamos a estudiar las distintas circunstancias que pueden originar una opinión con salvedades.

Limitaciones al alcance

Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar uno o varios procedimientos de auditoría o éstos no pueden practicarse en su totalidad; asimismo, los procedimientos no practicados se consideran necesarios para la obtención de evidencia de auditoría, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la entidad auditada.

Dentro de las limitaciones al alcance, hemos de diferenciar entre dos tipos:

- Aquellas que provienen de la entidad auditada (limitaciones impuestas).
- Aquellas que vienen causadas por las circunstancias (limitaciones sobrevenidas).

Entre las primeras podemos referirnos, a modo de ejemplo, a la negativa de la entidad a entregarnos determinada información o a dejarnos practicar determinados procedimientos de auditoría (por ejemplo, el de confirmación de saldos de clientes).

Entre las segundas podríamos incluir la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar recuentos físicos de existencias por haber sido nombrados auditores con posterioridad al cierre del ejercicio.

No obstante lo anterior, si existieran métodos alternativos para obtener evidencia suficiente, el auditor deberá aplicar éstos métodos (siempre y cuando la entidad auditada facilite la información necesaria para la aplicación de éstas pruebas alternativas), al objeto de eliminar la limitación inicialmente encontrada.

Ante una limitación al alcance, el auditor debe decidir entre denegar la opinión o emitirla con salvedades, lo cual depende de la importancia de la limitación. Para ello hay que tener en consideración:

1. La naturaleza y significación del efecto potencial de los procedimientos omitidos.
2. La importancia relativa de la cuenta o cuentas afectadas.

En un informe de auditoría, una limitación al alcance tiene efecto sobre el párrafo de alcance y sobre el párrafo de opinión, dado que hemos de poner de manifiesto no sólo en la opinión esta circunstancia, sino que en el alcance de nuestro trabajo hemos de dejar evidencia de la imposibilidad (limitación) de realizar una parte del trabajo. De acuerdo con el Boletín n.º 14 del ICAC, el efecto de las limitaciones al alcance se redactará en los siguientes términos:

En el párrafo de alcance: *“Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo X (en éste párrafo se describirá la limitación al alcance), el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.”*

En el párrafo intermedio: Se describirá claramente la limitación al alcance, mencionando el o los procedimientos que no ha sido posible aplicar.

En el párrafo de opinión: *“En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar (hacer una referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo X anterior), las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel ...”*

Incertidumbres

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 un hecho futuro; por ello, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes.

Reclamaciones, litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la sociedad por diversas circunstancias (pérdidas operativas continuadas, falta de liquidez, imposibilidad de

obtener financiación suficiente, etc.) y contingencias fiscales son algunos de los ejemplos de asuntos o situaciones inciertas cuyo desenlace final no puede ser estimado y son, por tanto, incertidumbres.

Sin embargo, no debe calificarse de incertidumbre las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor de realización de las existencias, etc. En estos casos es factible realizar una estimación razonable, ya fuera a nivel específico o global, y una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable por depender de hechos futuros en los que existe un grado de aleatoriedad imprevisible.

De acuerdo con el Boletín n.º 14 del ICAC, el efecto de las Incertidumbres se redactará en los siguientes términos:

En el párrafo de alcance: No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el párrafo intermedio: Se describirá claramente la incertidumbre.

En el párrafo de opinión: *“En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado ...”*

Errores o incumplimientos de los principios y normas contables generalmente aceptados

Las cuentas anuales han de expresar la imagen fiel, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados. Por tanto, durante la realización del trabajo pueden aparecer circunstancias que suponen un incumplimiento de los citados principios. Los errores que pueden presentarse son los siguientes:

1. Utilización de principios y normas contables distintos de los generalmente aceptados.
2. Errores, fueran o no intencionados, en la elaboración de las cuentas anuales. Entre ellos se incluyen los errores aritméticos, los errores en la aplicación práctica de los principios y normas contables y los errores de interpretación de hechos.
3. Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada. Esta circunstancia comprende, tanto defecto en los desgloses requeridos en la Memoria, como la presentación inadecuada de las cuentas en cuanto a su formato y clasificación.
4. Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosados en la Memoria, según procediera.

Por tanto, cuando el auditor observe alguna de las circunstancias anteriores, deberá evaluar y, en su caso si fuera posible, cuantificar su efecto sobre las cuentas anuales, de tal forma que si concluyera que estos hechos pudieran ser materialmente significativos, deberá expresar una opinión con salvedades, o, en caso que las cuentas anuales no presenten la imagen fiel, una opinión desfavorable.

De acuerdo con el Boletín n.º 14 del ICAC, estos hechos se pondrán de manifiesto en el informe en los siguientes términos:

En el párrafo de alcance: No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el párrafo intermedio: Se describirán las salvedades puestas de manifiesto, así como se cuantificará su efecto sobre el balance y sobre la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el párrafo de opinión: *“En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo X anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.”*

Cambios, durante el ejercicio, de principios y normas contables, respecto a los aplicados en el ejercicio anterior

El objetivo de la uniformidad es asegurar que las cuentas de distintos ejercicios no han sido afectadas, de forma importante, por cambios en la aplicación de principios y normas contables.

Cuando se hubiera producido un cambio en los principios y normas contables o en el método de su aplicación que afectara de forma significativa 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 principios y normas contables.

Los motivos que pueden conducir a cambiar determinados criterios de valoración pueden estar justificados o, por el contrario, provenir de causas fiscales (necesidad de declarar menores o mayores beneficios fiscales de los obtenidos), o de causas relacionadas con la necesidad de obtener un determinado beneficio contable.

Con independencia de que el auditor esté o no de acuerdo con el cambio, este hecho va a afectar al resultado del ejercicio, por lo que habrá de ponerse de manifiesto en el informe de auditoría.

Si el auditor concluyera que el nuevo principio contable adoptado no es de general aceptación o no está justificado, el auditor se encontraría ante un caso de incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, e incluiría la salvedad correspondiente en su informe (conforme se ha expuesto para el caso de las salvedades por errores o incumplimiento de principios contables).

Si por el contrario se hubiera producido un cambio justificado en los principios y normas contables materialmente significativo, normalmente no se incluirá un párrafo intermedio en el informe, siendo suficiente la referencia a la Nota explicativa de la Memoria donde se detalla el cambio y se cuantifica el efecto.

Por tanto, de acuerdo con el BOICAC n.º 14, el efecto que estas circunstancias va a tener sobre el informe de auditoría, siempre que estos hechos sean materialmente significativos, será:

En el caso de que el auditor esté de acuerdo con este cambio:

En el párrafo de alcance: No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el párrafo intermedio: Habitualmente no se hará mención alguna a este hecho.

En el párrafo de opinión: *“En nuestra opinión las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que, excepto por el cambio (se hará una breve descripción del mismo), según se describe en la Nota X de la memoria, con el que estamos de acuerdo, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.”*

Si el auditor no está de acuerdo con el cambio de uniformidad

En el párrafo de alcance: No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el párrafo intermedio: Se describirá(n) las salvedad(es) puestas de manifiesto (el cambio de uniformidad), así como se cuantificará su efecto sobre el Balance y sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En el párrafo de opinión: *“En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que, excepto por la salvedad descrita en el párrafo X anterior, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.”*

Cuando el informe del auditor se refiera a las cuentas anuales de dos o más ejercicios, la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables se entenderá referida a los ejercicios presentados. En el caso de que exista tal uniformidad, la opinión del auditor en este caso no dirá “... de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.”, sino que dirá “... de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente.”

5.5.3. Opinión desfavorable (negativa o adversa)

Una 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 de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas generalmente aceptados.

Para que un auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que, a su juicio, afectan a las cuentas anuales en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos que hacen que concluya de forma desfavorable.

Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existen incertidumbres o cambios de principios y normas contables generalmente aceptados, al auditor deberá detallar estas salvedades en su informe.

Por tanto, un informe de auditoría con opinión desfavorable se redactará, de acuerdo con el BOICAC n.º 14, en los siguientes términos.

En el párrafo de alcance: No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el párrafo intermedio: Se describirá(n) la(s) salvedad(es) puesta(s) de manifiesto, así como se cuantificará, en su caso, su efecto sobre el Balance y sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, o se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

En el párrafo de opinión: *“En nuestra opinión, dada la importancia de los efectos de la salvedad descrita en el párrafo X anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas NO EXPRESAN la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados.”*

5.5.4. Opinión denegada (abstención de opinión)

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 exclusivamente por:

- Limitaciones al alcance de auditoría y/o
- Incertidumbres.

de importancia muy significativa que impidan al auditor formarse una opinión.

No obstante lo anterior, aunque el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafo distinto al de opinión, cualquier salvedad que por error o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados o cambios en los mismos hubiese observado durante la realización de su trabajo.

Un informe de auditoría con opinión denegada por limitación al alcance se redactará, de acuerdo con el BOICAC n.º 14, en los siguientes términos.

En el párrafo de alcance: *“Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo X (en éste párrafo se describirá la limitación al alcance), el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.”*

En el párrafo intermedio: Se describirá claramente la limitación al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

En el párrafo de opinión: *“Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo X anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas”.*

La opinión parcial no está permitida: si el auditor se abstiene de opinar, no puede afirmar al mismo tiempo que, no obstante la denegación de opinión, determinadas cosas sí están bien, con lo que se podría dar la visión deformada de que algunas cosas están mal, pero una gran mayoría está bien, lo cual confundiría al usuario del informe.

En todo caso, no se debe confundir la no admisión de una opinión parcial en el informe de cuentas anuales con la emisión de un informe parcial o revisión limitada, en el que el auditor se ciñe a verificar una determinada parte de las cuentas anuales.

Resulta de vital importancia, a la hora de redactar el informe de auditoría de cuentas anuales, que el auditor catalogue una determinada circunstancia como de poco significativa, de significativa o de muy significativa, ya que ello influirá en el tipo de opinión a emitir; en la tabla 5.2, apuntamos un resumen de utilidad para relacionar el tipo de opinión con la importancia relativa de las distintas circunstancias que se pueden presentar en la práctica profesional.

CIRCUNSTANCIA IMPORTANCIA RELATIVA	Poco Significativa	Significativa	Muy Significativa
Limitación al alcance	FAVORABLE	CON SALVEDADES	DENEGADA
Incertidumbre	FAVORABLE	CON SALVEDADES	DENEGADA
Error o Incumplimiento de PyNCGA	FAVORABLE	CON SALVEDADES	DESFAVORABLE
Omisión de información	FAVORABLE	CON SALVEDADES	—
Falta de uniformidad	FAVORABLE	Acuerdo: PÁRRAFO ÉNFASIS REFERENCIA A NOTA MEMORIA	—
		No acuerdo: CON SALVEDADES	DESFAVORABLE (difícil)
Incumplimiento normativa	FAVORABLE	CON SALVEDADES	DENEGADA
Dudas en la gestión continuada	FAVORABLE	CON SALVEDADES	DENEGADA

Cuadro 5.2: Relación entre circunstancia y tipo de opinión en función de la importancia relativa

Asimismo, a la hora de catalogar cada una de las anteriores circunstancias como de no significativa, significativa o muy significativa, el auditor tendrá que aplicar la Norma Técnica de Auditoría sobre importancia relativa, que contiene una tabla orientativa para ayudar al auditor en este proceso; dicha tabla se basa, en términos generales, en comparar el importe numérico de la circunstancia a evaluar con una determinada magnitud de la entidad auditada y estimar qué porcentaje representa sobre la misma. Por tanto, la citada tabla sólo puede orientar en la evaluación de aspectos cuantitativos y no es válida para los aspectos cualitativos.

La elección de la magnitud apropiada (por ejemplo los fondos propios o el total del activo), así como la elección de la situación en que sitúa la entidad-cliente, de entre las que ofrece la tabla, debe hacerse con un criterio de racionalidad. Habitualmente se maneja entre los auditores la banda de fluctuación 3-5% de la magnitud clave o elegida, como un indicador de la importancia relativa de cada circunstancia considerada individualmente.

Según la NTA sobre informes, se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo. Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

De acuerdo con la tabla orientativa de la norma española y en relación con el porcentaje así obtenido, las circunstancias –agregadas o individualmente– se catalogarían de acuerdo con el criterio que recogemos en la tabla 5.3.

PORCENTAJE OBTENIDO	TIPO DE CIRCUNSTANCIA
por debajo del límite inferior	no significativa
entre el límite inferior y superior	significativa o a juicio del auditor
por encima del límite superior	muy significativa

Cuadro 5.3: Clasificación de las circunstancias en función de los porcentajes

Sin embargo, puede no resultar recomendable aplicar únicamente la tabla para catalogar cada situación, sino, por el contrario y de acuerdo con la norma técnica, la clasificación de tales circunstancias habrá de basarse en la experiencia y profesionalidad del auditor que deberá tener presente aspectos tales como el sector de actividad en que opera la compañía, la existencia de una o varias circunstancias a clasificar, etc.

5.6. ¿Qué se consideran principios y normas contables generalmente aceptados y por normas de auditoría generalmente aceptadas?

Se entiende por principios y normas contables generalmente aceptados (PyNCGA) aquellos que, en base a la razón, la costumbre, el uso, la experiencia y la necesidad práctica, se van desarrollando y utilizando en una comunidad, por acuerdo, a menudo tácito, y representan, en un momento dado, el consenso sobre:

- Qué recursos y qué obligaciones deber ser registrados como activos y pasivos.
- Qué cambios en los activos y pasivos deber ser registrados y en qué momento.
- Cómo deben valorarse los activos y pasivos y los cambios en los mismos.
- Qué información debe presentarse y cómo, y
- Qué estados financieros deben prepararse.

El ICAC⁴ es el órgano encargado en España de emitir o desarrollar todas cuantas cuestiones afectan a los principios contables aceptados y normas a seguir en materia de auditoría. Sin embargo no podemos dejar de mencionar que existen organismos privados nacionales e internacionales que también emiten pronunciamientos importantes en ambas materias: en contabilidad (AECA⁵, IASC⁶) y auditoría (IFAC⁷).

El ICAC emitirá recomendaciones, en casos de dudas o contradicciones, sobre qué principios y criterios contables cuentan con un amplio respaldo competente. A estos efectos, se señala que la normativa fiscal, en cuanto persigue fines diferentes, no siempre recoge principios y criterios contables que cuenten con un amplio o generalizado respaldo, por lo que debe evitarse cualquier incidencia de las normas fiscales en la normas contables, aspecto en lo que coincide la mayor parte de la doctrina.

Se presumirá que los estados financieros de entidades españolas objeto de una auditoría están presentados en base al marco de PyNCGA en España, salvo que el auditor indique en su informe que su opinión sobre la presentación adecuada de dichos estados está expresada en base a los PyNCGA en otro país determinado, o que no se han aplicado determinados PyNCGA, hecho que debe detallar adecuadamente recogiendo

⁴Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

⁵Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

⁶International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad)

⁷International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores)

la influencia cuantitativa y cualitativa que tiene tal falta de aplicación de principios sobre las cuentas anuales.

Por otra parte, la norma de valoración 22.^a del vigente Plan General de Contabilidad, establece una clasificación que, a nuestro juicio, también es una prelación, de lo que se consideran PyNCGA en España; son los establecidos en:

1. El Código de Comercio y la restante legislación mercantil (primer nivel: rango de Ley).
2. El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales (segundo nivel: rango de Decreto-Ley).
3. Las normas de desarrollo que establezca el ICAC (tercer nivel: rango de Resolución Administrativa).
4. La demás legislación que sea específicamente aplicable (cuarto nivel: otras disposiciones, doctrina, usos, etc.).

En la norma técnica se abre una puerta a otras normas contables (tanto de carácter público como privado) cuando se dice: *“Cuando existan operaciones o hechos económicos no contemplados en la normativa anterior, el auditor basará su opinión profesional en normas contables facultativas emitidas por organizaciones nacionales o internacionales solventes, siempre que las mismas reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:”*

- *No sean contrarias a los principios y normas contables obligatorios.*
- *Hayan sido aceptadas con generalidad por los profesionales mediante declaraciones expresas de las organizaciones en que aquellos estén encuadrados.*
- *Su aplicación permita la obtención de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada.*

Por el principio de jerarquía normativa, una resolución del ICAC, si supone una contravención de lo dispuesto en, por ejemplo, el Plan General de Contabilidad, no sería de aplicación. A nivel general, se establece en el Plan General de Contabilidad que, en caso de que la aplicación de un PyNCGA sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, dicho principio no será de aplicación, lo que configura la **filosofía de la imagen fiel** como el más alto principio dentro del orden de prelación que hemos establecido anteriormente.

Cuando el auditor de cuentas, en el párrafo de alcance, hace una referencia sintetizada y general a las Normas Técnicas de Auditoría aplicadas en el trabajo realizado, está mencionando la normativa que regula su profesión.

En nuestro país, se entiende por Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA):

Las contenidas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como en su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

Las Normas Técnicas de Auditoría publicadas conforme a lo establecido en el Capítulo II del Real Decreto 1636/1990.

Para lo no establecido en las normas técnicas publicadas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquellos en el desarrollo de su actividad.

Podemos comprobar como en este tercer punto también se abre un enorme abanico y se da entrada a la práctica profesional, sin limitación espacial ni circunstancial, es decir, cualquier uso o práctica observada en el ámbito mundial y utilizada de un modo habitual por la profesión, es válida siempre que no contravenga las disposiciones legales.

■

Parte II

Auditoría por áreas

Unidad 6

Auditoría del inmovilizado

6.1. Introducción

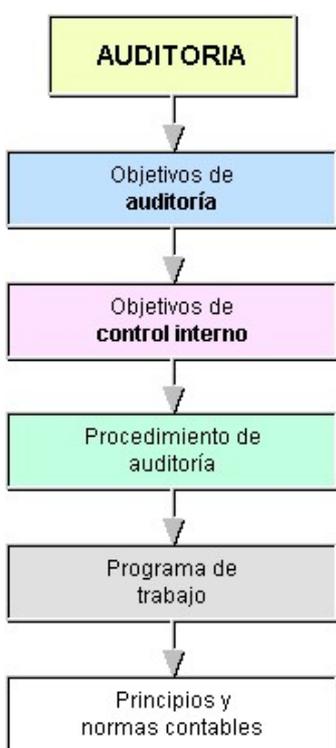


Figura 6.1: Esquema de trabajo de auditoría

El esquema general que vamos a seguir para estudiar las diferentes áreas, de la auditoría ha desarrollar en la empresa, queda representado en la figura al margen 6.1.

Determinaremos en primer lugar los objetivos de auditoría que el auditor va a buscar, para a continuación, analizar los objetivos de control interno y la validez del mismo.

En base a la información obtenida, se determina el procedimiento de auditoría y el programa de trabajo a desarrollar, atendiendo a los principios contables.

6.2. Auditoría del inmovilizado material

6.2.1. Descripción

El **inmovilizado material** es *el conjunto de elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, que posee la empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios. Estos elementos se utilizan, por tanto, en la actividad de la empresa, de forma permanente y no están destinados a la venta.*

Estos elementos tienen una vida útil predeterminada y superior a un año, la cual está condicionada por la obsolescencia (avances tecnológicos) y el desgaste que con el tiempo y el uso sufre el activo.

6.2.2. Objetivos de auditoría

Los principales objetivos que va a buscar el auditor dentro del área de inmovilizado material van a ser los siguientes:

1. Que los activos inmovilizados adquiridos o fabricados son propiedad de la empresa, que existen y están en buenas condiciones de uso, que están valorados de acuerdo con el PGC¹, uniformemente con base de ejercicios precedentes y están contabilizados, por tanto, de forma adecuada en los registros contables.
2. Que se han contabilizado correctamente las bajas de inmovilizado en cuanto a su coste, amortización acumulada y resultado de la enajenación, venta o cesión.
3. Que las regularizaciones fiscales, en caso de haberse aplicado sobre los elementos del inmovilizado, se han realizado de acuerdo a las disposiciones legales en vigor.
4. Que no existan elementos de inmovilizado cargados como gasto.
5. Que la política de amortización seguida por la empresa se basa en criterios de vida útil, aplicada uniformemente y contabilizado el importe de la dotación de forma correcta.
6. Que la memoria incorpora la información mínima exigida por la normativa contable sobre el inmovilizado material de la empresa.
7. Existencia de un buen sistema de control interno, según lo establecido en los “objetivos de control interno”.

6.2.3. Objetivos de control interno

Los puntos principales de control interno del área de inmovilizado material que el auditor va a analizar vienen determinados por las siguientes cuestiones:

1. Existencia de un control y registro de las adiciones, retiros y de las amortizaciones realizadas (tanto económicas como fiscales) para cada elemento del inmovilizado, señalando a su vez, una completa descripción del elemento, su coste por unidad y su vida útil estimada.
2. Presencia de un sistema de autorizaciones para la aprobación de los desembolsos concernientes a la adquisición de inmovilizado material, ya sea por compra, arrendamiento o fase de construcción. Este sistema debe llevar consigo una operativa de realización del pedido, recepción del mismo, inspección y pago final.
3. Existencia de un plan general de inversiones al principio de cada ejercicio, debidamente aprobado.
4. Fijación de una política en cuanto al sistema de amortización y gastos capitalizables, así como la distribución de los costes entre cargos a las cuentas de inmovilizado y a las de reparación y conservación.
5. Establecimiento de un programa de inventarios físicos periódicos.
6. Existencia de un sistema de órdenes de trabajo para registrar la acumulación de costes para los elementos en construcción, así como de órdenes de retiro para los elementos que se van a dar de baja describiendo las causas del citado retiro.
7. Conciliación periódica de los registros auxiliares de inmovilizado con las cuentas de control del mayor.
8. Especial control de los costes de todos aquellos proyectos importantes considerados por la empresa, con el objeto de realizar comparaciones con los costes presupuestados.

¹Plan General de Contabilidad

Los cuestionarios de control interno son el primer medio de aproximación a la empresa y a sus sistemas de control; por lo tanto, su carácter ha de ser muy amplio, de tal forma que posteriormente se vaya alcanzando el grado de concreción necesario.

En las columnas de la derecha se ha de hacer constar si el control interno es *satisfactorio o no*, si fuera *no aplicable*, y si corresponde, se anotarían las *observaciones* que considerara el auditor. A continuación de algunas de las preguntas *en cursiva* se explica la razón de las mismas, para que pueda comprenderse el sentido de las respuestas.

El modelo aquí expuesto, con preguntas cerradas, da una visión mas concreta de los posibles puntos de control. Se podría también plantear con preguntas abiertas, preguntando de qué forma está controlando la empresa sus sistemas para que no se produzca un fallo en la organización.

A la vista de las respuestas, satisfactorias o no, detectaremos los puntos débiles o fuertes de la empresa en cuestión de control interno, lo cual nos servirá para programar adecuadamente el trabajo de auditoría.

Cuadro 6.1: Cuestionario de control interno de inmovilizado

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO				
Empresa	<i>Ref.^a</i>			
Área: INMOVILIZADO	<i>Fecha</i>			
	<i>Realizado por</i>			
	<i>Revisado por</i>			
Pregunta	Si	No	N/A	Observaciones
1. ¿Se llevan registros detallados que muestran el coste y la amortización acumulada de las distintas partidas del activo fijo? ¿Se cuadran, al menos anualmente, con las cuentas de control del mayor? ¿Es adecuada la política contable que se sigue en las compras de inmovilizado?				
2. ¿Se llevan registros detallados de los bienes totalmente amortizados? <i>Estos bienes siguen formando parte del patrimonio de la sociedad, pues tienen un valor de realización.</i> ¿Se sigue una política contable adecuada con respecto a los beneficios o pérdidas producidos en las ventas de inmovilizado?				
3. ¿Autorizan y aprueban personas o comités designados con tal fin: <ul style="list-style-type: none"> ▪ la adquisición o sustitución de elementos de activo fijo? ▪ su puesta fuera de servicio? ▪ su venta? ▪ el pago de sumas superiores a las originalmente autorizadas? ▪ una política contable adecuada con relación a los elementos de inmovilizado construidos en la propia empresa? <i>La dirección debe mantener un adecuado control sobre los bienes de inmovilizado, especialmente dadas las fuertes sumas que suelen estar en juego.</i>				
4. ¿Se acumulan adecuadamente los desembolsos ocasionados por cada uno de los proyectos autorizados de construcción de inmovilizado?				

Pregunta	Si	No	N/A	Observaciones
<p><i>La valoración de los bienes y su correspondiente amortización deben ser las adecuadas. Se debe evitar que el exceso de gastos en un proyecto se compense con las reducciones en otros.</i></p> <p>5. ¿Existe un método seguro para diferenciar entre gastos capitalizables y gastos corrientes de reparación y mantenimiento? ¿Hay una política adecuada de conservación y mantenimiento del activo inmovilizado? Hemos de tener seguridad respecto al tipo de gastos que la empresa ha de considerar que incrementan el valor de su inmovilizado, de tal forma que la valoración de éste sea la adecuada.</p> <p>6. ¿Se revisan y modifican periódicamente las tasas de amortización para ajustarlas a la realidad? ¿Es constante el criterio de amortización? Es importante que las tasas de amortización que aplica la empresa estén en línea con la depreciación real de los bienes de la misma, de tal forma que en todo momento los valores contables reflejen unos valores "reales" (cumplimiento de la normativa legal).</p> <p>7. En todas las autorizaciones emitidas para poner fuera de servicio bienes de inmovilizado ¿se indica el valor residual de los mismos? ¿Se efectúan las provisiones para su posible realización? Los bienes retirados de uso tienen un valor que normalmente puede realizarse; es por ello por lo que se deben mantener los registros necesarios para que alguien controle esta realización y el beneficio o pérdida habidos en la misma en comparación con el valor residual fijado.</p> <p>8. ¿Existe un control presupuestario?</p> <p>9. ¿Hay una política adecuada de seguros?</p> <p>10. ¿Se realiza una inspección física periódica de los bienes del activo inmovilizado?</p> <p>11. ¿Están convenientemente custodiados los inmuebles?</p> <p>12. Todos los elementos del activo inmovilizado ¿son necesarios para el desarrollo normal del negocio?</p> <p>13. Inmovilizado inmaterial: ¿es adecuada la política de contabilización y amortización?</p>				

6.2.4. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría más frecuentes en el área del inmovilizado material, los cuales se explican de forma detallada y dentro de un contexto global, en el programa de trabajo, son los siguientes:

- a) Verificación física de la existencia de los elementos que componen el inmovilizado material de la empresa auditada.
- b) Examen de la propiedad de dichos elementos, siendo por tanto, activos materiales de la entidad.
- c) Determinación de la existencia o no de cargas o gravámenes sobre los mismos.
- d) Verificación de la razonabilidad en la estimación de la vida útil y en consecuencia, de la dotación anual de la amortización.

- e) Investigación sobre la cobertura de seguros.
- f) Análisis de la documentación contable que se precise, con el fin de cumplir adecuadamente con los objetivos de auditoría de este área.

6.2.5. Programa de trabajo

El programa de trabajo para el área de inmovilizado material debe contener básicamente los siguientes puntos:

1. Aspectos generales:

- a) Revisión y actualización de procedimientos contables y de control interno en este área.
- b) Resumen de puntos fuertes y débiles para determinar el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables.
- c) Resumen de sugerencias o recomendaciones para mejorar el control interno y comentarios con el encargado del trabajo y con la dirección de la entidad.

2. Aspectos específicos (relativos a la propiedad y comparabilidad de la información):

- a) Verificación de la existencia de gravámenes de importancia que puedan existir sobre estos activos.
- b) Obtención del certificado del Registro de la Propiedad y relacionar estos procedimientos con el resultado del examen en otras áreas de trabajo (préstamos y créditos, proveedores y acreedores, confirmaciones bancarias, etc.)
- c) En el caso de una primera auditoría se debe obtener el detalle del inmovilizado material y de la amortización acumulada. En el caso de una auditoría anual se debe obtener y revisar el análisis de los cambios del ejercicio para cada una de las cuentas componentes del inmovilizado material y sus correspondientes amortizaciones. Dicho análisis incluye la información relativa:
 - 1) Cambios en el coste (del saldo inicial saldo final mediante las adiciones, bajas o retiros que se hayan producido);
 - 2) Cambios en la depreciación, agotamiento y amortización correspondientes (de la depreciación acumulada inicial a la final mediante la depreciación del ejercicio y menos las deducciones en la depreciación acumulada de las partidas dadas de baja o vendidas).
- d) Comparación de los saldos iniciales y finales con el mayor, después de probar aritméticamente el análisis obtenido.
- e) Verificación que la suma de los registros auxiliares de inmovilizado coinciden con los totales del mayor, expuesto al análisis anteriormente citado, investigando las diferencias que pudieran existir.

3. Aspectos específicos (relativos a adiciones de inmovilizado):

- a) Obtención de un resumen de las órdenes de trabajo de construcción, en forma de análisis, durante el período sujeto a auditoría. Este detalle va a mostrar para cada orden de trabajo su saldo inicial, el detalle de las adiciones menos las transferencias a otras cuentas de activo, y como resultado de ello, el saldo final.
- b) Comprobación de que los totales de todas las órdenes de trabajo en construcción, no cerradas al principio y al final del año, están de acuerdo con los saldos de la cuenta de *23. Inmovilizaciones materiales en curso* que se han indicado en la hoja resumen del punto anterior.

- c) Revisión de la naturaleza de cada orden de trabajo de construcción y determinación de si se trata de partidas debidamente capitalizables y si el coste de las adiciones fue transferido a las cuentas de activo que corresponda.
- d) Comentar con el personal responsable las causas de cualquier diferencia importante entre el coste estimado y el coste real de cada obra.
- e) Selección, del resumen de órdenes de trabajo en construcción, las órdenes que tengan un coste estimado superior a una cifra considerada por el propio auditor de acuerdo a sus criterios. De cada una de esas órdenes, se debe realizar el siguiente trabajo:
 - 1) Preparar un análisis de las adiciones.
 - 2) Comparar el coste estimado y la descripción de los trabajos con autorizaciones del Consejo de Administración.
 - 3) Examinar contratos o certificaciones de obra de los contratistas.
 - 4) Examinar facturas de proveedores y otros documentos de compras superiores a determinado importe.
 - 5) Comprobar las imputaciones de materiales y determinar si la naturaleza e importes son razonables.
 - 6) Comprobar cargos de mano de obra con partes de trabajo y su valoración con respecto a las nóminas.
 - 7) Comprobar la imputación de los gastos indirectos, determinando si son adecuadamente capitalizables.
 - 8) Inspección física del elemento final construido.
 - 9) Correcta contabilización.
- f) Obtención de un detalle de las adiciones a las demás cuentas de inmovilizado y comprobar las transferencias de construcciones en curso, así como determinar si las compras son apropiadas y son capitalizables. Así, de las transacciones de compra seleccionadas se deben comprobar aspectos como la existencia de presupuestos para ese activo, la autorización de la compra, el pedido de compra debidamente cumplimentado, los comprobantes de recepción del elemento, factura del proveedor, correcta autorización del pago (con el documento que evidencie el desembolso), presencia física del mismo y correcta contabilización.
- g) Determinar si los importes de las adiciones incluyen gastos financieros capitalizables o no.
- h) Análisis de la cuenta 622. *Reparaciones y conservación* con objeto de determinar si se han contabilizado como gastos partidas que deberían haberse capitalizado.
- i) Inspección física de la fábrica y demás instalaciones, con el objeto de comprobar visualmente las adiciones más importantes, el buen estado (o posible obsolescencia) de los elementos de inmovilizado y su normal funcionamiento.

4. Aspectos específicos (relativos a retiros de inmovilizado):

- a) Obtención de un detalle, para el periodo sujeto a auditoría, de los retiros y ventas de elementos de inmovilizado, señalando:
 - 1) Una completa descripción del mismo (fecha de compra, precio de adquisición y comprador),
 - 2) Datos sobre el retiro del mismo (fecha de retiro, amortización acumulada, ingreso obtenido en la venta y resultado neto de la operación).
- b) Comprobación que los costes originales fueron eliminados de las cuentas.
- c) Verificación de la eliminación de la amortización acumulada de los activos retirados.

- d) Comprobación sobre la posible existencia de retiros no contabilizados.
- e) Comprobación de la adecuada contabilización de los resultados netos de los retiros (plusvalías o minusvalías).

5. Amortización:

- a) Obtención de un resumen, para el periodo sujeto a auditoría, de la siguiente información:
 - 1) Saldo inicial.
 - 2) Dotación de amortización durante el periodo.
 - 3) Retiros.
 - 4) Saldo final de cada cuenta de inmovilizado.
 - 5) Porcentajes de amortización para cada clase de activo.
- b) Realización de un cálculo global de las dotaciones de amortización y compararlo, investigando las diferencias, con el realizado por la empresa y con el importe de Pérdidas y Ganancias.
- c) Comprobación de porcentajes de amortización con la vida útil de los elementos.

6. Revalorizaciones y regularizaciones:

- a) Obtención de información y documentación soporte de los cálculos de las revalorizaciones y regularizaciones contabilizadas y verificar si corresponden a regularizaciones legales y cumplen los requisitos legalmente establecidos.

7. Información a incluir en la memoria:

- a) Revisión de toda aquella información que se va a desglosar en la memoria referente al inmovilizado material.

8. Conclusiones y revisión:

- a) Redactar un breve memorándum general sobre el trabajo realizado y los principales problemas detectados; concluyendo sobre el trabajo realizado, así como sobre la fiabilidad que merecen las transacciones y registros del inmovilizado material.
- b) Revisar el trabajo por la persona última responsable del mismo y cerrar todos los puntos de revisión existentes, incluyendo un resumen de los puntos de control interno observados para discutir con los responsables de la compañía a efectos de inclusión en el informe de control interno.

6.3. Amortizaciones

El propósito general de registrar la amortización en la contabilidad es distribuir los costes de las unidades amortizables del activo inmovilizado (menos el valor residual estimado) durante su vida útil, escalonando así el vencimiento de esos costes durante el período en que los bienes producen ingresos. (Véase la norma **C.2**, página **220**).

Básicamente, la *amortización es un método de aplicación de los costes contra los ingresos*; no es un método de evaluación ni un procedimiento para establecer un fondo de reposición del inmovilizado. *La expresión numérica de ese importe amortizable correspondiente a un ejercicio económico es la denominada cuota de amortización.*

La dotación a la amortización debe realizarse en su totalidad, aun cuando esto produzca una pérdida de explotación.

Los métodos más utilizados son:

El **método directo o lineal**, en el que los cargos periódicos se determinan dividiendo el coste neto del bien entre el número estimado de períodos durante los cuales éste será útil. Los cargos son iguales en cada año de la vida útil.

Se pueden fijar cuotas de amortización iguales para todos los años tal como se muestra en (6.1), o en (6.2) si se expresa en porcentajes:

$$C = \frac{V_0 - V_r}{n} \quad (6.1)$$

siendo,

C	:	Cuota anual
V_0	:	Valor inicial
V_r	:	Valor residual
n	:	Número de años

y también mediante porcentajes:

$$t(\%) = \frac{100}{n}$$

siendo la cuota entonces,

$$C = \frac{(V_0 - V_r) \cdot t}{100} \quad (6.2)$$

Ejemplo de amortización lineal

Ejemplo 6.1 Amortizar una máquina de coste 6.000,00€, si el plazo que se decide es de 4 años.

$$C = \frac{6.000}{4} = 1.500$$

siendo C la cuota de amortización anual constante durante los cuatro años, según (6.1).

Si se considera que el bien, una vez finalizada la vida útil, tiene un valor residual de 500,00€, la cuota de amortización, será:

$$C = \frac{6.000 - 500}{4} = 1.375$$

El **método del valor decreciente** se aplica multiplicando el valor neto según libros al comienzo de cada período por un porcentaje determinado. Este método da lugar a cargos mayores contra los ingresos en los primeros años de la vida útil, disminuyendo sucesivamente en los posteriores.

En primer lugar, el $t(\%)$ se aplica sobre $(V_0 - V_r)$

En segundo lugar, multiplicaremos la cuota constante por uno de estos tres coeficientes en función de su vida útil:

vida útil < 5 años	:	1,5
5 ≤ vida útil < 8 años	:	2
vida útil ≥ 8 años	:	2,5

El último año se amortiza el saldo pendiente.

Ejemplo de amortización decreciente

Ejemplo 6.2 Supongamos que en el ejemplo 6.1, el coeficiente de amortización lineal es el 25%.

Aplicando el coeficiente corrector correspondiente (1,5), el porcentaje constante, será:

$$25 \cdot 1,5 = 37,5$$

y las cuotas de amortización:

Año	Cuota
1:	$6.000 \cdot 37,5\% = 2.250,00$
2:	$(6.000 - 2.250) \cdot 37,5\% = 3.750 \cdot 37,5\% = 1.406,25$
3:	$(3.750 - 1.406,25) \cdot 37,5\% = 2.343,75 \cdot 37,5\% = 878,91$
4:	$(2.343,75 - 878,91) \cdot 100\% = 1.464,84$
Suma	6.000,00

El **método de la suma de los dígitos** es un método de amortización acelerada similar en sus efectos al método decreciente.

Siendo S la suma de los años $(1 + 2 + 3 + 4 + \dots + t)$

$$\begin{aligned} C_1 &= \frac{V_0 - V_r}{S} \cdot t \\ C_2 &= \frac{V_0 - V_r}{S} \cdot (t - 1) \\ &\dots \\ C_t &= \frac{V_0 - V_r}{S} \cdot 1 \end{aligned}$$

generalizando, la cuota de amortización correspondiente al período t , sería (6.3):

$$C_t = (V_0 - V_r) \frac{(n - t + 1)}{S} \quad (6.3)$$

Este método, puede aplicarse de forma creciente, como opuesto al expresado, siendo entonces las cuotas de amortización crecientes con el tiempo y proporcionales a los números. En este caso, la cuota correspondiente al período t , sería (6.4)

$$C_t = (V_0 - V_r) \frac{t}{S} \quad \text{ó} \quad C_t = (V_0 - V_r) \frac{t}{\sum_{t=1}^n t} \quad (6.4)$$

Ejemplo 6.3 Utilizar los mismos datos del ejemplo 6.1 para éste método.

Ejemplo de amortización por la suma de los dígitos

$$S = 1 + 2 + 3 + 4 = 10 \quad C = \frac{6.000}{10} = 600$$

siendo C la cuota por dígito, el cuadro de amortización decreciente, sería:

Año	Cuota
1:	$4 \cdot 600 = 2.400,00$
2:	$3 \cdot 600 = 1.800,00$
3:	$2 \cdot 600 = 1.200,00$
4:	$1 \cdot 600 = 600,00$
Suma	6.000,00

Si la puesta en funcionamiento del bien se hubiera producido el 1 de abril, las cuotas de amortización, serían:

Año	Cuota
1:	$4 \cdot (9/12) \cdot 600 = 1.800,00$
2:	$4 \cdot (3/12) \cdot 600 + 3 \cdot (9/12) \cdot 600 = 1.950,00$
3:	$3 \cdot (3/12) \cdot 600 + 2 \cdot (9/12) \cdot 600 = 1.350,00$
4:	$2 \cdot (3/12) \cdot 600 + 1 \cdot (9/12) \cdot 600 = 750,00$
5:	$1 \cdot (3/12) \cdot 600 = 150,00$
Suma	6.000,00

El **método de las unidades de producción** es apropiado si la vida útil puede medirse razonablemente en función del número de unidades producidas, horas de utilización, km recorridos, etc. El cálculo de las mismas es muy sencillo:

$$C_t = \frac{(V_0 - V_r) P_t}{P} \quad (6.5)$$

siendo,

C_t	:	Cuota anual
P	:	Número de unidades totales
P_t	:	Número de unidades del período
V_0	:	Valor inicial
V_r	:	Valor residual

Ejemplo de amortización por las unidades de producción

Ejemplo 6.4 Sobre los datos del ejemplo 6.1, y sabiendo que las unidades que se producirán en los 4 años son de 80.000, y para el 2.º se estima una producción de 15.000 unidades, determinar la cuota.

Empleando la expresión (6.5):

$$C_2 = \frac{6.000 \cdot 15.000}{80.000} = 1.125$$

Este método tiene un inconveniente en la determinación del valor de P para el total de la vida útil del bien. No obstante, salvada esa dificultad, es considerado por los tratadistas como un sistema más equilibrado que el resto de los que se han enunciado.

Por otra parte, el auditor debe tener en cuenta la legislación vigente.

El objetivo de la revisión de la amortización es determinar si la provisión correspondiente al período es adecuada, pero no excesiva, si el método seguido para determinarla es aceptable y guarda uniformidad con el utilizado en períodos anteriores y si la aplicación de dicho método es precisa.

El método de amortización adoptado debe cumplir el objetivo contable de distribuir el coste de los bienes del inmovilizado entre los años de su vida útil.

6.4. Formas especiales de adquisición

El ICAC, en su resolución de 30 de julio de 1991, regula la forma en la que se deben realizar estas operaciones. Véase el Anexo C.2 en la página 217.

■ Donación.

Entregas gratuitas sin contraprestación.

- El **inmovilizado recibido**, por su valor venal (véase 4, en la página 169) con contrapartida a cuenta del subgrupo 13. *Ingresos a distribuir en varios ejercicios*, con una contabilización similar a la de las subvenciones.
- El **inmovilizado donado**, se dará de baja por su valor neto contable, dando lugar en su caso a un cargo que se puede contabilizar en la cuenta 676. *Donaciones del inmovilizado material.*

■ Permuta.

- El inmovilizado material recibido se valorará por el valor neto contable del cedido, con el límite del mercado del inmovilizado recibido (si fuera menor).

- Los gastos del inmovilizado recibido incrementarán el valor del mismo con el límite del valor de mercado.
- El inmovilizado material cedido, se dará de baja por su valor neto contable.
- Si se produjera un resultado negativo (cuando el valor de mercado del bien recibido sea menor que el valor del cedido), se registrará en la cuenta 671. *Pérdidas procedentes del inmovilizado material.*

En el caso de la **permuta parcial**, el inmovilizado recibido se valorará por el valor neto contable del bien entregado más el importe monetario entregado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido.

Ejemplo 6.5 Una empresa, adquiere una furgoneta nueva para el transporte de mercancías entregando a cuenta un camión que posee hace diez años.

Ejemplo de adquisición de inmovilizado con permuta

El camión se compró por 90.000,00€ y se practica una amortización lineal a lo largo de su vida útil, estimada en 15 años. La furgoneta que se recibe es nueva y su precio de mercado asciende a 25.000,00€.

Las anotaciones realizadas por la empresa, son las siguientes:

60.000,00	(282) Amortización acumulada inmovilizado material			
30.000,00	(228) Elemento recibido	a	(228) Elemento cedido	90.000,00

La cuota anual de amortización C , y la amortización acumulada AA después de los diez años, serían,

$$C = \frac{90.000}{15} = 6.000 \quad AA = 6.000 \cdot 10 = 60.000$$

Comentar y analizar los apuntes realizados.

De acuerdo con la Resolución del ICAC de 30/07/1991, la furgoneta recibida se valorará según el valor neto contable del camión cedido, pero con el límite del valor de mercado del bien recibido (si éste fuera menor):

$$VNC_c = V_0 - AA = 90.000 - 60.000 = 30.000$$

El límite por el que se puede contabilizar el bien recibido es de 25.000,00 por ello, la empresa debe realizar los siguientes apuntes:

60.000,00	(282) Amortización acumulada inmovilizado material			
25.000,00	(228) Elemento recibido			
5.000,00	(671) Pérdidas del inmovilizado material	a	(228) Elemento cedido	90.000,00

por lo que se propone el ajuste siguiente:

5.000,00	(671) Pérdidas del inmovilizado material	a	(228) Elemento recibido	5.000,00

6.5. Política de seguros

El valor de reposición es el que tendría el elemento que sustituiría al estudiado en cada caso, en el supuesto de pérdida o inutilización de éste. Sin embargo, hay que tener en cuenta los posibles cambios de técnica, obsolescencia, etc., ya que lógicamente, las empresas no siempre compran los mismos elementos que acaban de dar de baja, sino otros que *cumpliendo igual finalidad pueden ser notoriamente diferentes*.

El valor actual se obtiene del valor de reposición, teniendo en cuenta el estado de uso en que se encuentra el elemento estudiado. El valor real actual tiene un gran interés desde el punto de vista de la política de seguros, más en concreto del *seguro de daños*. *El seguro, no puede ocasionar una indemnización superior al daño realmente sufrido; pero éste no ha de medirse por el valor contable de la cosa dañada sino por su valor actual*.

Ocurre pues, que en muchos casos las empresas aseguran bien por valores superiores al contable, o por inferiores, constituyéndose en este caso en coaseguradores. La mayor parte de las veces, la causa fundamental es la falta de estudios que permitan cifrar de la forma más exacta posible los valores reales que deben ser asegurados.

6.6. Regularización de balances

El principio contable del precio de adquisición o coste histórico establecido en el PGC, ha venido aplicándose tradicionalmente para el inmovilizado material.

Sin embargo, el activo fijo material tiene, o puede tener un componente ajeno al coste histórico.

Los procedimientos y controles de los registros del inmovilizado material deben tratar de lograr:

- *Conservar el principio de uniformidad en el tratamiento de las amortizaciones*, ya que no suponen una modificación en el número de años de vida útil; los dos componentes histórico y de evaluación, han de amortizarse paralelamente.
- *Disponer del detalle suficiente que permita la sencilla y correcta contabilización de las eliminaciones*.
- *Separar los valores históricos de los incrementos por regularización*, ya que los coeficientes de aplican sobre los valores históricos.

El auditor ha de vigilar el cumplimiento de la normativa en vigor sobre regularizaciones. La contrapartida inmediata del incremento neto por regularización del inmovilizado material forma parte de las cuentas de reservas.

6.7. Auditoría del inmovilizado inmaterial

6.7.1. Descripción

El **inmovilizado inmaterial** es el conjunto de activos intangibles, susceptibles de valoración económica, adquiridos mediante transacción económica originante de un determinado desembolso, y cuya proyección económica futura, lo es por un período superior a un año. Se manifiesta en su capacidad para generar ingresos o para reducir gastos en el futuro.

La AECA, a modo de inventario, considera como activos inmovilizados inmateriales: las concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio y derechos de traspaso.

En algunos casos, la línea divisoria con los gastos amortizables no resulta muy clara.

6.7.2. Objetivos de auditoría

Los principales objetivos que va a buscar el auditor dentro del área de inmovilizado inmaterial van a ser los siguientes:

1. Que los activos inmovilizados inmateriales adquiridos no son ficticios y existen, en el sentido que figuran correctamente en la rúbrica de inmovilizado inmaterial, al estar en condiciones de generar beneficios futuros.
2. Las amortizaciones efectuadas se han contabilizado de forma adecuada, se corresponden con el periodo establecido según las normas del Plan General de Contabilidad y se ha aplicado en uniformidad con ejercicios precedentes.
3. La contabilización de la baja o venta del elemento inmaterial se ha contabilizado correctamente de acuerdo al PGC, eliminando del activo toda aquella partida que esté totalmente amortizada.
4. Los gastos e ingresos relacionados con el inmovilizado inmaterial son reales y están debidamente contabilizados, periodificados y clasificados.
5. Que la memoria incorpora la información mínima exigida por la normativa contable sobre el inmovilizado inmaterial de la empresa.
6. Existencia de un buen sistema de control interno, según lo establecido en los “objetivos de control interno”.

6.7.3. Objetivos de control interno

Los puntos principales de control interno del área de inmovilizado inmaterial que el auditor va a analizar vienen determinados por las siguientes cuestiones:

1. Existencia de un control y registro de las adiciones, retiros y de las amortizaciones realizadas (tanto económicas como fiscales) para cada elemento del inmovilizado inmaterial, señalando a su vez, una completa descripción del elemento, su coste por unidad y su periodo estimado para generar beneficios en el futuro.
2. Presencia de un sistema de autorizaciones para la aprobación de los desembolsos concernientes a todos aquellos gastos relacionados con el inmovilizado inmaterial.
3. Existencia de cuentas auxiliares que permitan identificar rápidamente el activo en cuestión y determinar la razonabilidad de su valor, en relación a las operaciones futuras.
4. Fijación de una política en cuanto al sistema de amortización.
5. Establecimiento de un programa de revisiones periódicas de cuentas de gastos que permitan comprobar la existencia de gastos no capitalizados.
6. Presencia de comparaciones periódicas de los saldos pendientes de amortizar, según los registros auxiliares, con la cuenta control de mayor.
7. Especial control de los costes de todos aquellos proyectos de investigación y desarrollo que lleva a cabo la empresa.

6.7.4. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría más frecuentes en el área del inmovilizado inmaterial, los cuales se explican de forma detallada y dentro de un contexto global, en el programa de trabajo, son los siguientes:

1. Verificación de la razonabilidad en la estimación de la vida útil en función de cálculos establecidos para determinar el periodo en el que están capacitados para generar beneficios y en consecuencia, de la dotación anual de la amortización.
2. Examen de la propiedad de dichos elementos y de la correcta inscripción en el Registro de la Propiedad en su caso (marcas y patentes), siendo por tanto, activos inmatrimales de la entidad.
3. En el caso de posibles revalorizaciones, determinación sobre si las revalorizaciones realizadas se adaptan a las disposiciones legales vigentes.
4. Análisis de la documentación contable que se precise, con el fin de cumplir adecuadamente con los objetivos de auditoría de este área.

6.7.5. Programa de trabajo

El programa de trabajo para el área de inmovilizado inmaterial debe contener básicamente los siguientes puntos:

1. Aspectos generales:

- a) Revisión y actualización de procedimientos contables y de control interno en este área.
- b) Resumen de puntos fuertes y débiles para determinar el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables.
- c) Resumen de sugerencias o recomendaciones para mejorar el control interno y comentarios con el encargado del trabajo y con la dirección de la entidad.

2. Aspectos específicos:

- a) En el supuesto de una primera auditoría, se debe obtener el detalle del inmovilizado inmaterial y su amortización acumulada. En el caso de auditoría anual, se debe obtener un análisis de los movimientos de estos activos durante el periodo examinado (coste y amortización), diferenciando adiciones y cancelaciones, así como un detalle del saldo de cierre, que recoja la siguiente información individualizada:
 - 1) Descripción del activo.
 - 2) Valor original.
 - 3) Amortización y ajustes a la amortización acumulada.
 - 4) Saldo neto a la fecha de las cuentas anuales.
 - 5) Amortizaciones y cancelaciones del periodo.
- b) Verificación de la corrección aritmética del detalle y referenciar las cifras contra los diferentes saldos de los estados financieros.
- c) Efectuar pruebas contra documentación soporte, incluyendo la verificación de la autorización de estas transacciones (Consejo de Administración, director general), según los procedimientos de la empresa. A su vez, por ejemplo, en el caso de marcas y patentes se deben comprobar los certificados de inscripción y renovación de las mismas, solicitando si se considera conveniente confirmación al registro correspondiente (Registro de la Propiedad Industrial, Intelectual, etc.).

- d) Identificación de los criterios empleados para la valoración del inmovilizado inmaterial, comprobando su correcta contabilización de acuerdo a los principios contables del PGC y verificando su valoración con la documentación soporte correspondiente (facturas de terceros, cálculos de coste para los trabajos realizados por la empresa).
- e) Revisión de la situación de los diferentes conceptos incluidos en estos activos, con el objeto de determinar si, razonablemente, producirán ingresos en ejercicios futuros. A su vez, distinguir entre pérdidas de valor de carácter temporal y de carácter permanente.
- f) Revisión del sistema empleado para el cálculo de la amortización y determinar que:
 - 1) El sistema empleado está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - 2) La vida útil es razonable.
 - 3) La amortización ha sido calculada de forma uniforme y correcta.
- g) Cálculo de la posible incidencia de activos sin valor económico en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- h) Realización de pruebas complementarias sobre partidas capitalizables o cargadas a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

3. Información a incluir en la memoria:

- a) Revisión de toda aquella información que se va a desglosar en la memoria referente al inmovilizado inmaterial.

4. Conclusiones y revisión:

- a) Redactar un breve memorándum general sobre el trabajo realizado y los principales problemas detectados, concluyendo sobre el trabajo realizado, así como sobre la fiabilidad que merecen las transacciones y registros del inmovilizado inmaterial.
- b) Revisar el trabajo por la persona última responsable del mismo y cerrar todos los puntos de revisión existentes, incluyendo un resumen de los puntos de control interno observados para discutir con los responsables de la compañía a efectos de inclusión en el informe de control interno.

6.8. Arrendamiento financiero

Ésta fórmula ha tenido un desarrollo extraordinario en las últimas décadas y es utilizada frecuentemente como alternativa a la inversión en bienes de equipo.

El **arrendamiento financiero** (*leasing*) se define como *un contrato por el que una persona natural o jurídica, propietario de un bien, cede los derechos de uso tomando en contrapartida unas prestaciones y obligándose a ceder una opción de compra.*

El PGC obliga a que el arrendatario contabilice en su activo el bien arrendado así como en el pasivo la deuda contraída. Esta afluencia en el activo lo hará la empresa en el *inmovilizado inmaterial*, como reconocimiento del derecho de uso del bien, hasta que se ejercite, en su caso, la opción de compra, con la que sería traspasado al inmovilizado material.

6.8.1. Anotaciones contables

A la firma del contrato:

(217) Derechos sobre bienes en arrendamiento financiero		
(272) Gastos por intereses diferidos	a	(178) Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo
		(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo

Al pago de las cuotas:

(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		
(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(57) Tesorería
(178) Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	a	(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo

Al cierre del ejercicio:

(681) Amortización del inmovilizado inmaterial	a	(2817) Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero
--	---	---

Por los gastos financieros:

(66) Gastos financieros	a	(272) Gastos por intereses diferidos
-------------------------	---	--------------------------------------

Al ejercitar la opción de compra:

(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		
(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(57) Tesorería

Por el cambio de denominación

(22) Inmovilizado material		
(2817) Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	a	(217) Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero
		(282) Amortización acumulada inmovilizado material

Ejemplo de arrendamiento financiero (leasing)

Ejemplo 6.6 La sociedad CRILASA, firma un contrato de arrendamiento financiero de una nave industrial, por importe de 432.000,00€ con una opción de compra final más el impuesto en vigor al adquirir la propiedad, por un total de 10 años, con pagos mensuales al 3,7080 % de interés nominal anual.

La comisión de apertura y gastos de formalización, han sido de 180,50€.

Obtener las cuotas de amortización, el cuadro de amortización financiera de los 5 primeros pagos, el último y el asiento inicial de la formalización y primer pago.

El tanto de interés mensual, sería:

$$i^{(m)} = \frac{j^{(m)}}{m} \quad i^{(12)} = \frac{j^{(12)}}{12} = \frac{0,037080}{12} = 0,003090$$

y la cuota periódica, se obtendría como:

$$C_0 = c \cdot \ddot{a}_{n+1|i} \quad 432.000,00 = c \cdot \ddot{a}_{12|0,003090}$$

siendo,

$$\ddot{a}_{\overline{n}|i} = \frac{1 - (1+i)^{-n}}{i} (1+i)$$

y el valor de $\ddot{a}_{\overline{121}|0,003090}$,

$$\ddot{a}_{\overline{121}|0,003090} = \frac{1 - (1 + 0,003090)^{-121}}{0,003090} \cdot (1 + 0,00390) = 101,137003$$

y por tanto,

$$c = \frac{432.000,00}{101,137003} = 4.271,43$$

con lo que el total acumulado de intereses, sería:

$$I = 4.271,43 \cdot 121 - 432.000 = 84.843,47$$

Utilizando el método prospectivo [7], el capital pendiente al inicio del momento s , se definiría como:

$$C_s = c \cdot \ddot{a}_{\overline{n-s}|i}$$

siendo para el momento $s = 118$,

$$C_{118} = 4.271,43 \cdot \ddot{a}_{\overline{121-118}|0,003090} = 4.271,43 \cdot \frac{1 - (1 + 0,003090)^{-3}}{0,003090} \cdot (1 + 0,003090) = 12.774,87$$

El capital amortizado hasta el período s , lo obtendríamos como:

$$M_s = \sum_{h=1}^n A_h = A_1 \cdot s_{\overline{n}|i}$$

siendo,

$$s_{\overline{n}|i} = a_{\overline{n}|i} (1+i)^n = \frac{(1+i)^n - 1}{i}$$

y el acumulado, M_{118} , sería:

$$M_{118} = 2.949,75 \cdot s_{\overline{118}|0,003090} = 2.949,75 \cdot \frac{(1 + 0,003090)^{118} - 1}{0,003090} = 419.224,79 + 4.271,43 = 423.469,93$$

El cuadro de amortización solicitado, es el siguiente:

Período	Cuota	Intereses	Amortizado	Pendiente	Acumulado	16% IVA	Total
0				432.000,00			
1	4.271,43	1.321,68	2.949,75	429.050,25	7.221,19	683,43	4.954,86
2	4.271,43	1.312,57	2.958,87	426.091,38	10.180,05	683,43	4.954,86
3	4.271,43	1.303,42	2.968,01	423.123,37	13.148,06	683,43	4.954,86
4	4.271,43	1.294,25	2.977,18	420.146,19	16.125,24	683,43	4.954,86
5	4.271,43	1.285,05	2.986,38	417.159,81	19.111,63	683,43	4.954,86
6	4.271,43	1.275,83	2.995,61	414.164,20	22.107,23	683,43	4.954,86
⋮							
118				12.774,87	423.469,93		
119	4.271,43	26,28	4.245,16	8.529,71	427.728,20	683,43	4.954,86
120	4.271,43	13,16	4.258,28	4.271,43	432.000,00	683,43	4.954,86
OC	4.271,43					683,49	4.954,86

y la contabilización de los gastos iniciales, el contrato de formalización y el pago de la primera cuota:

180,50	(669) Otros gastos financieros	a	(57) Tesorería	180,50
432.000,00	(217) Derechos sobre bienes en arrendamiento financiero			
84.843,47	(272) Gastos por intereses diferidos	a	(178) Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	465.586,31
		a	(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	51.257,16

4.271,43	(528)	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo			
683,43	(472)	Hacienda Pública, IVA soportado	a	(57)	Tesorería 4.954,86
<hr/>					
4.271,43	(178)	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	a	(528)	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo 4.271,43
<hr/>					

6.9. Auditoría del activo “ficticio”

6.9.1. Descripción

Los **gastos amortizables** son *partidas del activo del balance definidos por el Plan General de Contabilidad como gastos diferidos o de distribución plurianual, debido a su proyección económica futura.*

Según señala la AECA² (Principios contables, n.º 3), estos gastos amortizables tienen las siguientes características:

1. Son el resultado de una transacción económica que supone un desembolso.
2. No tienen valor de realización considerados de forma aislada, ni representan derechos de cobro y, normalmente, no son transferibles a terceros. Por todo ello, son conocidos como el “activo ficticio” de la empresa.
3. Capacitan a la empresa para obtener ingresos en el futuro, con una proyección económica superior a un año. De este modo, se mantienen estas partidas en el balance y se imputan a resultados como gastos durante el periodo en el que contribuyen a obtener ingresos.

6.9.2. Objetivos de auditoría

Los principales objetivos que va a buscar el auditor dentro del área de los gastos amortizables van a ser los siguientes:

1. Que los gastos encuadrados dentro del epígrafe 20. *Gastos de establecimiento* y 27. *Gastos a distribuir en varios ejercicios* son reales y están soportados y justificados de forma adecuada.
2. Que se han contabilizado y valorado correctamente conforme a los criterios del PGC.
3. Que la titularidad de los gastos corresponde a la sociedad.
4. Que la política de amortización seguida por la empresa es razonable y se basa en el periodo que establece la normativa contable para el caso de los gastos de establecimiento, y de acuerdo a criterios financieros para los gastos a distribuir en varios ejercicios.
5. Que la memoria incorpora la información mínima exigida por la normativa contable sobre los gastos amortizables de la empresa.

²Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

6.9.3. Objetivos de control interno

Los puntos principales de control interno del área del “activo ficticio” o gastos amortizables que el auditor va a analizar vienen determinados por las siguientes cuestiones:

1. Existencia de un control y registro que posibilitan la identificación de los gastos amortizables y su correcta amortización.
2. Presencia de un sistema de autorizaciones para la aprobación y control de estos desembolsos.
3. Fijación de una política en cuanto al sistema de amortización de los Gastos amortizables, incidiendo especialmente en el desarrollo de planes financieros en función del plazo de vencimiento de las correspondientes deudas de los gastos a distribuir en varios ejercicios.

6.9.4. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría más frecuentes en el área del “activo ficticio” o gastos amortizables, los cuales se explican de forma detallada y dentro de un contexto global, en el programa de trabajo, son los siguientes:

1. Verificación de la documentación soporte de los citados gastos (facturas, liquidaciones, etc.).
2. Examen de la titularidad de dichos elementos, siendo por tanto, gastos desembolsados por la entidad.
3. Verificación de la razonabilidad en la estimación del periodo de imputación a resultados para los gastos de establecimiento, y del plan financiero para los gastos a distribuir en varios ejercicios.
4. Análisis de la documentación contable que se precise, con el fin de cumplir adecuadamente con los objetivos de auditoría de este área.

6.9.5. Programa de trabajo

El programa de trabajo para el área del “activo ficticio” o gastos amortizables debe contener básicamente los siguientes puntos:

1. **Aspectos generales:**
 - a) Revisión y actualización de procedimientos contables y de control interno en este área.
 - b) Resumen de puntos fuertes y débiles para determinar el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables.
 - c) Resumen de sugerencias o recomendaciones para mejorar el control interno y comentarios con el encargado del trabajo y con la dirección de la entidad.
2. **Aspectos específicos (relativos a la propiedad y comparabilidad de la información):**
 - a) En el caso de una primera auditoría se debe obtener el detalle de los gastos amortizables y de la amortización acumulada. En el caso de una auditoría anual se debe obtener y revisar el análisis de los movimientos registrados durante el año para cada una de las cuentas de los gastos amortizables.

- b) Comprobar de una serie de transacciones de gastos la correcta autorización de los mismos, su existencia (a través de documentación justificativa), y su correcta contabilización, analizando a su vez la naturaleza del gasto diferible (*legal* como los gastos de constitución y ampliación de capital; *comercial* como los de publicidad y lanzamiento; *financiero* o *técnico*).

3. Amortización:

- a) Obtención de un resumen, para el periodo sujeto a auditoría, de la siguiente información:
 - 1) Saldo inicial.
 - 2) Dotación de amortización durante el periodo.
 - 3) Saldo final de cada cuenta de inmovilizado.
 - 4) Porcentajes de amortización para cada clase de gasto amortizable.
- b) Comprobación que los porcentajes de amortización corresponden ciertamente al plan financiero razonable estimado por la compañía.

4. Información a incluir en la memoria:

- a) Revisión de toda aquella información que se va a desglosar en la memoria referente a los gastos amortizables.

5. Conclusiones y revisión:

- a) Redactar un breve memorándum general sobre el trabajo realizado y los principales problemas detectados; concluyendo sobre el trabajo realizado.
- b) Revisar el trabajo por la persona última responsable del mismo y cerrar todos los puntos de revisión existentes, incluyendo un resumen de los puntos de control interno observados para discutir con los responsables de la compañía a efectos de inclusión en el informe de control interno.

6.10. Principios y normas contables

1. La valoración del inmovilizado material se realizará, de forma general, al precio de adquisición (coste), que comprenderá:
 - a) En el supuesto de inmovilizados suministrados por terceros, el precio de factura y todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en funcionamiento (impuestos, transporte, aduanas, montaje, seguros, etc.). Resulta también admisible la incorporación a los elementos del inmovilizado material de los intereses devengados por los capitales recibidos en concepto de préstamo, no así por las operaciones de compra con pago aplazado. En ningún caso se cargarán tales intereses a las cuentas representativas de dichos elementos de activo desde el momento en que estos entren en funcionamiento.
 - b) En el supuesto de inmovilizados materiales fabricados o contruidos por la propia empresa, se entenderá por precio de adquisición el que resulte según las normas usualmente aplicadas por la misma para la determinación de costes en su proceso productivo. Generalmente el coste de fabricación debe incluir los materiales, mano de obra y gastos de fabricación directos e indirectos.
2. De forma específica, el PGC establece las siguientes normas de valoración que pueden verse con detalle en la normativa del Anexo B de la página 170:

- a) **Solares sin edificar.** Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como el derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.
- b) **Construcciones.** Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.
- c) **Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje.** Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición, o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.
- d) **Utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos.** Se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos. Con carácter general, los utensilios y las herramientas que no formen parte de una máquina y cuyo período de utilización se estime no superior a un año, deben cargarse como gasto del ejercicio. Si el período de su utilización fuese superior, es recomendable aplicar de forma práctica el procedimiento de regularización anual, esto es, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta de inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las **plantillas y los moldes** utilizados con carácter permanente en fabricaciones en serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime.

- e) **Gastos realizados durante el ejercicio como consecuencia de trabajos y obras realizados para la propia empresa.** Se cargarán en las correspondientes cuentas del grupo 6. Las cuentas del subgrupo 22 y al final del ejercicio las cuentas 230/237 se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a cuentas del subgrupo 73.
- f) **Los costes de renovación, ampliación o mejora de bienes de inmovilizado material.** Se incorporarán al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de la vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.
- g) En casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas inmovilizaciones materiales por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- Que su valor global y composición no varíen sensiblemente.
- Que dicho valor sea de importancia secundaria para la empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

3. El inmovilizado material hay que amortizarlo para reflejar las pérdidas de valor de los activos por agotamiento, desgaste, deterioro u obsolescencia. Esta amortización debe calcularse en función de la vida útil estimada del activo que puede calcularse en función de varios métodos (tiempo de uso, unidades producidas, etc.). A efectos de presentación en el balance de las amortizaciones acumuladas deben reflejarse en el activo deduciéndose del inmovilizado material.
4. Los valores residuales a la fecha del balance deben ser comparados con los de utilización económica a los efectos de determinar la eventual necesidad de reflejar contablemente una pérdida de valor.

5. Las mejoras que aumentan la productividad del activo o su vida útil deben ser activadas, en tanto que los gastos de mantenimiento y reparaciones deben llevarse a Resultados. Los elementos que se incorporan en sustitución de otros de diferentes características (por renovación) pueden activarse, dando de baja el elemento sustituido. En los casos de mejoras o renovaciones su amortización debe distribuirse entre los períodos que restan de vida útil al activo principal.
6. En cuanto a las subvenciones de capital se valorarán por el importe concedido siempre y cuando sean no reintegrables, en caso contrario serán consideradas deudas a largo plazo; el carácter de no reintegrable se da cuando se cumplan las condiciones establecidas para su concesión o no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. Las propias subvenciones se imputarán a resultados del ejercicio de manera sistemática aplicando el mismo criterio de amortización de los bienes financiados con dichas subvenciones. En el caso de materializarse en activos no depreciables, según el PGC, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja del inventario.
7. Los criterios de valoración deben ser aplicados de forma uniforme a través del tiempo.
8. La memoria deberá incluir, para obtener una información clara y exacta del inmovilizado material, la siguiente información como mínimo:
 - a) Título de las cuentas, saldo de cierre del ejercicio a su coste, y saldo de la amortización acumulada, así como el saldo de la provisión por depreciación.
 - b) Adiciones, retiros y ventas durante el ejercicio.
 - c) Criterios de valoración utilizados.
 - d) Beneficio o pérdida en venta de activos.
 - e) Método de amortización.
 - f) Activos totalmente amortizados.
 - g) Activos fuera de uso.
 - h) Subvenciones y donaciones recibidas.
 - i) Importe de los intereses y diferencias de cambio activadas.
 - j) Importe del activo al coste e importe de las regularizaciones efectuadas.
 - k) Activos hipotecados, con gravámenes, etc., o pendientes de escriturar.
 - l) Compromisos de compras y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos de venta.
9. En el caso de arrendarse bienes con opción a compra (*leasing*) debería considerarse la realidad económica de la operación, de tal modo que, si es intención de la empresa adquirir el bien, se debe proceder a la contabilización del valor implícito. ■

Ejercicios propuestos

Ejercicio 6.1 Estamos realizando la auditoría del ejercicio 2005 de la empresa AMAR, S.A. dedicada a la distribución, que fué constituida el 1 de enero de 2005, comenzando su funcionamiento normal desde dicha fecha.

La sociedad, no cuenta con procesos adecuados de control interno lo que ha motivado que hayamos tenido que realizar una gran cantidad de pruebas sustantivas para poder emitir nuestra opinión de auditoría.

En el trabajo de auditoría, se han encontrado los siguientes puntos de atención:

- Al constituirse la empresa se incurrió en unos gastos de constitución por importe de 14.800,00 €. La empresa no ha saneado estos gastos por considerarlo innecesario.
- Como inmovilizado material, tiene los siguientes elementos:
 - Los elementos de transporte, adquiridos el 2 de enero, por 120.000,00 €. Se decide una amortización por km recorrido, previendo una vida de 600.000 km y habiendo realizado en el ejercicio 100.000 km
 - Mobiliario, adquirido también el 2 de enero por 20.000,00 €. La vida útil se considera 10 años.
 - Equipos informáticos, puestos en funcionamiento el 30 de junio. La inversión supuso 40.000,00 €, y se decide una amortización en 4 años por la suma de los dígitos.

No ha amortizado estos elementos puesto que se trata del primer año de funcionamiento de la empresa.

Se pide se propongan los ajustes necesarios, suponiendo significativas todas las diferencias que se encuentren, así como la repercusión en el informe de auditoría de la información obtenida por el auditor. Igualmente, establecer las actuaciones a llevar a cabo por el auditor en el problema detectado sobre el control interno y sus repercusiones en el informe de auditoría.

Ejercicio 6.2 La empresa ARROBA, posee una máquina envasadora que se adquirió en julio de 1996 por 10.000.000 de ptas. La amortización que se practica sobre ella es lineal y la vida útil estimada es de 10 años. En la auditoría que se realiza en el año 2000 se pone de manifiesto que se ha realizado una mala estimación de su vida útil, reduciéndola a 7 años. El asiento que hace la empresa el 31 de diciembre de 2000 es el siguiente:

560.000	(682) Dotación a la amortización del inmovilizado material	a	(282) Amortización acumulada del inmovilizado material	560.000
	_____		_____	

Proponer los ajustes necesarios, suponiendo significativas las diferencias.

Ejercicio 6.3 Estamos auditando las cuentas anuales a 31 de diciembre de 2005 de una empresa concesionaria de automóviles que se constituyó el 1 de julio de 2004, y es la primera vez que se audita. Disponemos de la siguiente información:

- Durante el ejercicio, se amplió el capital recibiendo unos terrenos registrados por 50.000,00 €, importe que se ha verificado correcto según las valoraciones de expertos independientes. Al cierre del ejercicio, dichos terrenos se han depreciado en 10.000,00 € debido a especulaciones inmobiliarias. Ante este hecho, la empresa ha efectuado el siguiente asiento en su contabilidad:

10.000,00	(100) Capital social	a	(220) Terrenos y bienes naturales	10.000,00
	_____		_____	

- La empresa adquirió el 1 de julio de 2004 un solar cuyo precio al contado fue de 620.000,00 € a cuyo coste se añadieron las escrituras pagadas por 30.000,00 €. Además, también se pagaron 100.000,00 € en concepto de acondicionamiento del terreno, que la empresa registró como gasto del ejercicio 2004. La empresa sigue la política de amortizar este terreno a un 20 % anual constante. Al 31 de diciembre de 2005, el valor de mercado del terreno, asciende a 500.000,00 € como consecuencia de la posible construcción de un vertedero en las cercanías del solar. Al 31 de diciembre de 2005, aparece la siguiente información en las cuentas anuales de la empresa en relación a los terrenos:

	Saldo al 31/12/2005
Terrenos	620.000,00
Amortización acumulada de terrenos	248.000,00

El importe de amortización acumulada de terrenos por 248.000, corresponden al gasto de amortización contabilizado en los ejercicios 2004 y 2005 por partes iguales.

Proponer los ajustes necesarios suponiendo significativas todas las diferencias encontradas, así como la repercusión en el informe de auditoría de la información obtenida por el auditor. Indicar expresamente el tipo de opinión que emitirá el auditor en su informe.

Resolución a los ejercicios propuestos

Solución ejercicio 6.1 Para el problema del control interno, haremos las recomendaciones de implantación del mismo correspondientes.

Por el saneamiento de los gastos de constitución (en cinco años), propondremos el asiento:

2.960,00	(680) Amortización de gastos de establecimiento	a	(200) Gastos de constitución	2.960,00

Por la amortización de los activos fijos:

Para los elementos de transporte,

$$C_t = \frac{120.000}{600.000} \cdot 100.000 = 20.000$$

La dotación del mobiliario, será:

$$C = \frac{20.000}{10} = 2.000$$

Y la de las instalaciones informáticas:

$$S = 4 + 3 + 2 + 1 = 10 \quad C = \frac{40.000}{10} = 4.000 \cdot 4 = 16.000 \quad C_{4meses} = 16.000 \cdot \frac{6}{12} = 8.000$$

Y el asiento de dotación por el total, sería:

30.000,00	(682) Dotación a la amortización del inmovilizado material	a	(282) Amortización acumulada del inmovilizado material	30.000,00

En consecuencia, de no ser aceptados los ajustes, el informe tendrá una opinión con salvedades por incumplimiento de los principios contables. ■

Solución ejercicio 6.2 La amortización lineal correspondiente a los primeros cuatro años y medio, sería:

$$4,5 \cdot 1.000.000 = 4.500.000$$

$$VNC = 10.000.000 - 4.500.000 = 5.500.000$$

Si son 7 años, la cuota, sería:

$$C = \frac{10.000.000}{7} = 1.428.571,43$$

$$4,5 \cdot 1.428.571,43 = 6.428.571,43$$

$$N = 10.000.000 - 6.428.571,43 = 3.571.428,57$$

Y por tanto, la diferencia 1.928.571,43. Como en el asiento, figuran 560.000, la amortización debiera ser de:

$$1.928.571,43 - 560.000 = 1.368.571,43$$

Y se divide a su vez en: 428.571,43 equivalentes a 2.575,77 € del ejercicio en curso y el resto, 940.000 equivalentes a 5.649,51 € de años anteriores.

El asiento a confeccionar:

5.649,51	(671) Pérdidas de ejercicios anteriores			
2.575,77	(682) Dotación a la amortización	a	(282) Amortización acumulada del inmovilizado material	8.225,28
				■

Solución ejercicio 6.3 En el primer apartado, no corresponde el asiento de ajuste realizado. Habría que anularlo, y dotar la provisión correspondiente:

10.000,00	(692) Dotación a la provisión del inmovilizado material	a	(292) Provisión por depreciación del inmovilizado material	10.000,00
-----------	---	---	--	-----------

En el segundo apartado, la valoración sería:

	Saldo al 31/12/2005
Coste del terreno según la empresa	620.000,00
Coste del terreno según el auditor	720.000,00
Diferencia	100.000,00

La diferencia se corresponde con el importe abonado por el acondicionamiento del terreno que la empresa registró como gastos. De acuerdo a las normas de valoración, los gastos de acondicionamiento de los terrenos, incrementan su valor.

Se propone por tanto, el siguiente ajuste:

100.000,00	(220) Terrenos y bienes naturales	a	(779) Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores	100.000,00
------------	-----------------------------------	---	--	------------

Según las normas de valoración, los terrenos, no son objeto de amortización, y por tanto, por este hecho, procedería el siguiente ajuste:

248.000,00	(282) Amortización acumulada del inmovilizado material	a	(779) Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores	124.000,00
		a	(682) Dotación a la amortización del inmovilizado material	124.000,00

Por la depreciación de valor,

220.000,00	(692) Dotación a la provisión del inmovilizado material	a	(292) Provisión por depreciación del inmovilizado material	220.000,00
------------	---	---	--	------------

En el informe, habría que indicar que la empresa es el primer año que se audita. Además, el informe, sería con salvedades por incumplimiento de las normas contables en el caso de que la empresa no aceptara los ajustes. ■

Unidad 7

Auditoría de recursos propios

7.1. Descripción

Las partidas integradas dentro de la financiación básica propia son de gran importancia a la hora de la auditoría puesto que van a mostrar la estructura y cuantía de los fondos propios de la empresa.

La **financiación básica propia** *comprende los fondos propios de la empresa, los cuales son los recursos destinados por la misma a financiar, en su mayor parte, la estructura permanente o activo fijo.*

7.2. Objetivos de auditoría

Los principales objetivos que va a buscar el auditor dentro del área de financiación básica propia van a ser los siguientes:

1. Que los fondos propios de la sociedad (capital y reservas) existen efectivamente y son propiedad de la misma.
2. Que están valorados y presentados correctamente en las cuentas anuales, conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad.
3. Que las transacciones están debidamente registradas y aprobadas por la Junta General de accionistas, y efectuadas de acuerdo a la legislación mercantil vigente.
4. No se han omitido partidas ni saldos.
5. Analizar las restricciones legales respecto a la disponibilidad de las cuentas de reservas por parte de los accionistas de la empresa.
6. Verificar que los principios y normas contables se han aplicado uniformemente con respecto al ejercicio anterior.
7. La memoria incorpora la información mínima exigida por la normativa contable sobre los fondos propios de la empresa.
8. Existencia de un buen sistema de control interno, según lo establecido en los “objetivos de control interno”.

7.3. Objetivos de control interno

Los puntos principales de control interno del área de financiación básica propia que el auditor va a analizar vienen determinados por las siguientes cuestiones:

1. Los Estatutos de la empresa deben contener el importe del capital social total (señalando el número de acciones en que está dividido, su valor nominal, categoría o serie, y su tipo, es decir, si son nominativas o al portador); el importe de aquella parte del capital social que esté pendiente de desembolsar; y el modo en que deben satisfacerse los dividendos pasivos.
2. Las Juntas Generales de accionistas deben aprobar cualquier movimiento que afecte a las cuentas de la financiación básica propia, incluido la distribución de beneficios, haciendo constar todos los movimientos en escritura pública que será inscrita en el Registro Mercantil.
3. Los acuerdos de distribución de beneficios deben contabilizarse una vez que la Junta General de accionistas lo haya aprobado.
4. Existencia de procedimientos escritos de preparación y transferencias en el caso de que se acuerde el pago de dividendos.
5. Mantenimiento de un adecuado y completo registro de los accionistas, así como un control de toda la numeración correlativa de las acciones nominativas y al portador con identificación individual de los accionistas; todas ellas adecuadamente custodiadas; y las nominativas, inscritas en un libro especial, con el fin de registrar en él las transferencias y constitución de derechos reales sobre las mismas.
6. Adecuado control de las reservas, clasificando correctamente las reservas en restringidas y de libre disposición.
7. Vigilancia de todos aquellos hechos que pudieran tener influencia sobre los fondos propios de la empresa, como la existencia de restricciones importantes en algún tipo de acción, por ejemplo.

7.4. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría más frecuentes en el área de financiación básica propia, los cuales se explican de forma detallada y dentro de un contexto global, en el programa de trabajo, son los siguientes:

1. Análisis y verificación de todos los movimientos que se han producido durante el ejercicio a auditar.
2. En el caso de distribución de dividendos, se deben verificar los documentos que soportan el pago de los mismos, así como el correcto cálculo y realización de las retenciones practicadas.
3. En el caso de que se haya procedido a la distribución de dividendos a cuenta en el ejercicio, se debe revisar e incorporar a los papeles de trabajo del auditor, el estado previsional de tesorería con el objeto de cerciorarse sobre la adecuada liquidez de la empresa, así como evidenciar que se ha realizado dicha distribución respetando la legislación mercantil vigente.
4. Revisión de las actas de la Junta General de accionistas y de los estatutos de la sociedad.

5. Análisis de toda aquella documentación contable que se considere oportuno, con el fin de cumplir adecuadamente con los objetivos de auditoría de este área.

Ejemplo 7.1 La sociedad XYZ, S.A. decide una ampliación de capital totalmente liberada, por el importe máximo que permitan los saldos de sus reservas. La situación que presenta, es la siguiente: *Ejemplo de aumento de capital con cargo a reservas*

Cuenta	Importe
Capital social	120.000,00
Prima de emisión	12.000,00
Reserva legal	20.400,00
Reserva voluntaria	12.600,00

El importe máximo de la ampliación sería: la totalidad de la prima de emisión y de la reserva voluntaria, además del exceso de la reserva legal sobre el 10 % del capital aumentado.

Si denominamos C' a ese nuevo capital,

$$C' = 120.000 + 12.000 + 12.600 + (20.400 - 0,1 \cdot C')$$

En consecuencia, el nuevo capital C' , sería:

$$C' = \frac{165.000}{1,1} = 150.000$$

Por tanto, en la ampliación de capital se habrá utilizado, además de la prima de emisión y la reserva voluntaria, 5.800 de la reserva legal ($20.400 - 0,1 \cdot 150.000$).

El asiento contable sería,

12.000,00	(110) Prima de emisión de acciones		
5.400,00	(112) Reserva legal		
12.600,00	(117) Reservas voluntarias	a	(100) Capital social 30.000,00

Y la situación patrimonial de XYZ, S.A. después de la ampliación resulta ser:

Cuenta	Importe
Capital social	150.000,00
Reserva legal	15.000,00

7.5. Programa de trabajo

El programa de trabajo para el área de financiación básica propia debe contener básicamente los siguientes puntos:

1. Aspectos generales:

- Revisión y actualización de procedimientos contables y de control interno en este área.
- Resumen de puntos fuertes y débiles para determinar el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables.
- Resumen de sugerencias o recomendaciones para mejorar el control interno y comentarios con el encargado del trabajo y con la dirección de la entidad.

2. Aspectos específicos:

- a) Verificación del saldo inicial y de todos los movimientos que se hayan producido en la cuenta de capital mediante:
 - 1) Revisión de las Actas de la Junta General de accionistas, donde debe reflejarse por escrito la aprobación de la emisión de acciones y de las, en su caso, modificaciones posteriores.
 - 2) Obtención de copias de las escrituras públicas de constitución (y ampliación de capital si lo ha habido), así como de su inscripción en el Registro Mercantil, comparándolas con los datos de la cuenta de capital, y verificando su saldo.
 - 3) Verificación, utilizando pruebas selectivas, de los desembolsos de capital contra los documentos de banco correspondiente.
 - 4) Correcta contabilización de todo ello.
 - 5) Cerciorarse de que todos los movimientos de la cuenta de capital se han realizado conforme a la legislación mercantil vigente.
- b) Verificación del saldo inicial y de todos los movimientos que se hayan producido en la cuenta de reservas mediante:
 - 1) Revisión de las actas de la Junta General de accionistas, donde debe reflejarse por escrito la aprobación de la dotación a las diferentes reservas y los traspasos entre cuentas de reservas, así como su coincidencia con la liquidación del impuesto sobre sociedades.
 - 2) Si existe prima de emisión de acciones, revisar su cálculo, documentación soporte y contabilización.
 - 3) Cerciorarse de que todos los movimientos de las diferentes cuentas de reservas se han realizado conforme a la legislación mercantil vigente, y los estatutos de la sociedad.
 - 4) La reserva legal se ha dotado de acuerdo a la Ley de Sociedades Anónimas.
 - 5) En caso de actualización de balances, se debe comprobar que el importe de la reserva de actualización se ha calculado correctamente.
 - 6) Correcta contabilización de todo ello.
- c) Verificar que la distribución de dividendos se ha efectuado conforme a la legislación mercantil y su pago está correctamente soportado y contabilizado.
- d) Verificar que la distribución de beneficios ha sido aprobada en Junta General de accionistas y correctamente contabilizada.
- e) Analizar la situación actual contable de las cuentas de financiación básica propia, las cuales deben coincidir con lo escriturado públicamente, los estatutos sociales y con el libro de Actas de las Juntas Generales de accionistas.
- f) Obtener las actas de las Juntas Generales de accionistas y reuniones del Consejo de Administración desde comienzo del ejercicio a auditar hasta la fecha de finalización del trabajo, incluyendo carta del secretario del mismo verificando su exactitud y totalidad. Así, se verifica cualquier acuerdo tomado que pudiera incidir en alguna cuenta de financiación básica propia.

3. Información a incluir en la memoria:

- a) Revisión de toda aquella información que se va a desglosar en la memoria referente a la financiación básica propia.

4. Conclusiones y revisión:

- a) Redactar un breve memorándum general sobre el trabajo realizado y los principales problemas detectados; concluyendo sobre el trabajo realizado.

- b) Revisar el trabajo por la persona última responsable del mismo y cerrar todos los puntos de revisión existentes, incluyendo un resumen de los puntos de control interno observados para discutir con los responsables de la compañía a efectos de inclusión en el informe de control interno. ■

Ejercicios propuestos

Ejercicio 7.1 La sociedad ECTASA, presenta al 31 de diciembre la siguiente situación patrimonial, antes de la distribución de los beneficios del ejercicio:

Capital social	120.000 €
Reserva legal	22.975 €
Pérdidas y ganancias	12.800 €

Los administradores han propuesto, y los accionistas han aprobado, el reparto de los beneficios como dividendos, una vez atendidas las disposiciones legales.

Ejercicio 7.2 El patrimonio de la sociedad EVASA, está compuesto por:

Capital social	12.000 €
Reserva legal	2.000 €
Reservas voluntarias	1.000 €
Pérdidas de ejercicios anteriores	-8.000 €

La sociedad, no ha restablecido el equilibrio patrimonial, habiendo transcurrido más de un año desde que se encuentra en esta situación.

Ejercicio 7.3 Los datos de la sociedad BENPROSA, son los siguientes:

Beneficio antes de impuestos	100.000 €
Resultados negativos de ejercicios anteriores	20.000 €
Capital social	500.000 €
Reserva legal	60.000 €

El tipo impositivo aplicable, es del 35 %. Los administradores, hacen la siguiente propuesta de distribución de resultados:

a Reserva legal	10 %
a Reserva estatutaria	10 %
a Retribución de los administradores	10 %
a Provisión de impuestos	35.000 €
a Dividendos	15.000 €
a Remanente	el resto

Para ello, realizó el asiento siguiente:

100.000,00	(129) Pérdidas y ganancias		
	a (112) Reserva legal	10.000,00	
	a (116) Reserva estatutaria	10.000,00	
	a (525) Dividendo activo a pagar	15.000,00	
	a (553) C/c con socios y administradores	10.000,00	
	a (475) H.P., acreedor por conceptos fiscales	35.000,00	
	a (120) Remanente	20.000,00	

Comenta la propuesta realizada rectificando lo que corresponda.

Resolución a los ejercicios propuestos

Solución ejercicio 7.1 La reserva legal, no alcanza el 20% del capital ($0,2 \cdot 120.000 = 24.000$), por lo que es necesario, para cumplir con las disposiciones legales, detraer un 10% de los beneficios netos ($0,1 \cdot 12.800 = 1.280$) para incorporar al saldo de la cuenta, que sería de esta forma de 24.255 € ($22.975 + 1.280$), con lo que el importe supera el 20% del capital. Por tanto, si se quiere cumplir de forma estricta con lo dispuesto en la ley, la cantidad a destinar para Reserva Legal es únicamente de: $24.000 - 22.975 = 1.025$, y el resto se puede repartir como dividendos: $12.800 - 1.025 = 11.775$. ■

Solución ejercicio 7.2 Los dos tercios del capital social son 8.000 €. El haber social se ha visto reducido por debajo de los dos tercios del capital social sin haberse recuperado, siendo obligatorio reducir el capital para restablecer el equilibrio, aplicando las reservas libres y la legal por estar encima del 10% del capital.

El asiento debe ser el siguiente:

5.000,00	(100) Capital social			
2.000,00	(112) Reserva legal			
1.000,00	(117) Reservas voluntarias	a	(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	8.000,00

Solución ejercicio 7.3 La propuesta no es correcta por varias razones:

1. El impuesto es un gasto deducible que disminuye el beneficio, por lo que el resultado neto sería de 65.000,00 €
2. Los resultados negativos de ejercicios anteriores disminuyen el beneficio repartible a 45.000,00 €
3. El importe a reserva legal, reserva estatutaria y la retribución a los administradores asciende a 4.500,00 € (que sigue siendo el 10%, pero sobre el beneficio repartible de 45.000,00 €)
4. El dividendo ha de ser de 20.000,00 € ya que al haber retribuciones a los administradores, se debe repartir un dividendo mínimo del 4% del capital social.
5. El remanente, será el resto que asciende a 11.500,00 €

Y la empresa debió contabilizar:

35.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios	a	(475) H.P., acreedor por conceptos fiscales	35.000,00
35.000,00	(129) Pérdidas y ganancias	a	(630) Impuesto sobre beneficios	35.000,00
65.000,00	(129) Pérdidas y ganancias	a	(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	20.000,00
		a	(112) Reserva legal	4.500,00
		a	(116) Reserva estatutaria	4.500,00
		a	(525) Dividendo activo a pagar	20.000,00
		a	(553) C/c con socios y administradores	4.500,00
		a	(120) Remanente	11.500,00

Unidad 8

Auditoría de existencias

8.1. Descripción

Las partidas en existencia, que se mantienen para su venta o para ser usadas, directa o indirectamente, en la producción en el ciclo normal de operaciones de la empresa, deben incluirse en las cuentas correspondientes a *existencias*.

Las empresas **industriales** adquieren materias primas y productos semielaborados para someterlos a un proceso de elaboración y transformación en productos acabados aptos para su venta en el mercado.

En las empresas **comerciales**, por el contrario, no hay elaboración ni transformación de las mercancías adquiridas, ya que venden al público los productos que compraron a los proveedores sin modificación alguna.

El ciclo normal de operaciones es generalmente menor de un año; por tanto, las existencias se clasifican como activo circulante. Casi todas ellas, sin embargo, incluyen algunas partidas que no serán vendidas o utilizadas durante el período de rotación o ciclo normal [5].

No debe olvidarse que una parte, quizás la más importante, del capital de explotación lo absorben las adquisiciones de existencias que deben transformarse a su paso por la empresa.

El traspaso de dominio a la empresa es, generalmente, el factor determinante del momento en que una partida debe agregarse a las *existencias* y crearse el correspondiente pasivo.

Desde el punto de vista de la auditoría, la cifra de almacén es una partida muy importante en las empresas industriales y comerciales:

- por su volumen económico con respecto al total de activo;
- por su repercusión en la cuenta de resultados, ya que el criterio de valoración afecta directamente;
- por su repercusión financiera en base a su importancia sobre el activo circulante.

*Se consideran **existencias** la totalidad de los bienes tangibles que se tienen para la venta en el desarrollo habitual de la actividad comercial, así como aquellos que están en elaboración para tales ventas o serán consumidos en el proceso de obtención de bienes destinados a la venta.* [14]

8.2. Objetivos de auditoría

Los principales objetivos del auditor en este área son los de llegar a determinar:

1. Que las cantidades correspondientes a los saldos mostrados en el grupo de existencias, que figuran en el balance e inventario, existen, no se han producido omisiones, figuran en los saldos del mayor y si todas las existencias son propiedad de la empresa. Para ello, cuenta con:
 - recuento físico periódico
 - inventario permanente
2. Que los productos estén valorados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados con uniformidad en relación al ejercicio anterior y correctamente presentados en el balance. De no ser así, el balance no representará de manera fiel y razonable el estado económico de la empresa. La valoración deberá referirse a las materias primas, los productos en curso y los acabados.
3. Comprobar si existe una provisión por depreciación de existencias adecuada para pérdidas para los casos de:
 - Partidas de lento movimiento, obsoletas o dañadas.
 - Partidas cuyo valor neto de realización o de mercado sea inferior al coste.
 - Contratos a largo plazo.
4. Determinar las restricciones que pudieran existir sobre el derecho de propiedad por parte de la empresa (embargos, fianzas, garantía, pignoración, etc.), y comprobar si éstos están recogidos en los estados financieros.
5. Verificar si los métodos de control interno relacionados con las entradas y salidas de mercancía son adecuados y eficaces.
6. Comprobar la existencia de sistemas adecuados de custodia, protección, prevención de daños o pérdidas y coberturas para las que pueden producirse.
7. Ratificar que los movimientos de existencias entre períodos consecutivos han sido debidamente registrados en el período en el que se produjo el movimiento físico.

8.3. Objetivos de control interno

La evaluación del control interno persigue el conocimiento de los criterios organizativos y contables establecidos por la empresa para garantizar el correcto funcionamiento del área de existencias, con el fin de determinar los puntos débiles del sistema y el alcance, naturaleza, momento y contenido de los procedimientos que deben ponerse en práctica para cumplir los objetivos establecidos por la auditoría, en función del nivel de confianza ofrecido por el propio control interno.

Pueden establecerse los siguientes aspectos fundamentales del control interno:

1. Una apropiada segregación de funciones de custodia, registro, recepción, almacenaje y embarque de las existencias.
2. Un control de las existencias físicas mediante un adecuado registro de las entradas y salidas de mercancías, utilizando un sistema de inventario permanente y realizando inventarios físicos periódicos.

- 3. Establecimiento de normas concretas para la valoración de las existencias.
- 4. Adecuada protección física de los inventarios y cerciorarse de que efectivamente hay una cobertura de seguros suficiente para todas las existencias.

Un modelo, con preguntas cerradas, como el que aquí se presenta[12] ayuda a ver las debilidades del control interno.

Cuadro 8.1: Cuestionario de control interno de existencias

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO				
Empresa	<i>Ref.^a</i>			
Área: EXISTENCIAS	<i>Fecha</i>			
	<i>Realizado por</i>			
	<i>Revisado por</i>			
Pregunta	Si	No	N/A	Observaciones
<p>1. CUSTODIA</p> <p>1.1. ¿Se han fijado claramente las responsabilidades de cada uno de los almaceneros, si existen varios? <i>Hay que comprobar si las responsabilidades por las mercancías están correctamente asignadas a cada uno de los empleados.</i></p> <p>1.2. ¿Son adecuadas las precauciones contra el robo? <i>¿Se conservan las existencias en almacenes bajo llave a los que sólo tienen acceso las personas autorizadas? Se deben fijar las responsabilidades para asegurarse de que las mercancías no pueden ser retiradas sin la debida autorización.</i></p> <p>1.3. ¿Se encuentran las mercancías debidamente protegidas contra el deterioro físico?</p> <p>1.4. ¿Verifican los almaceneros las cantidades recibidas contra los informes de producción, recepción y otros?</p> <p>1.5. ¿Se hacen todas las entregas de almacén tan sólo mediante la presentación de solicitudes o albaranes debidamente aprobados y prenumerados? <i>Si los almaceneros deben hacerse responsables por las mercancías que están bajo su custodia, deben tener, además de un control físico sobre éstas, justificantes adecuados de las recepciones y envíos</i></p> <p>1.6. ¿Se exige a los almaceneros que informen acerca de las mercancías obsoletas, no utilizables, de poco movimiento o estropeadas?</p> <p>1.7. ¿Aprueba un empleado responsable, la eliminación de las mercancías dañadas, obsoletas o no utilizables?</p> <p>1.8. ¿Existe una política de provisiones para obsolescencia?</p> <p>1.9. ¿Existe un acondicionamiento físico de los almacenes que facilite los recuentos, una protección adecuada, un cómodo manejo y una pronta localización?</p>				

Pregunta	Si	No	N/A	Observaciones
<p>2. REGISTROS DE INVENTARIO PERMANENTE</p> <p>2.1. ¿Se llevan inventarios permanentes (datos de cantidad y valor) en relación con las partidas más importantes del almacén? <i>Los registros de inventario permanente controlan las existencias físicas que debe haber y suministran información óptima sobre las rupturas de stock que pueden producirse.</i></p> <p>2.2. Cuando se llevan cuentas individuales, ¿se cuadra su importe periódicamente con la cuenta de control? <i>Una parte esencial del control interno es la exigencia de que todas las cuentas auxiliares deben ser cuadradas con la cuenta de control que se ha originado independientemente.</i></p> <p>2.3. Las personas que llevan los registros ¿son distintas de las encargadas de custodiar las existencias? <i>Sin esta segregación, el responsable del registro puede cancelar mediante anotaciones indebidas las diferencias o faltantes. Si es necesario por conveniencia reunir las dos funciones en una misma persona, el control con el mayor debe ser revisado por otro empleado. Las anotaciones en los registros debe originarse tan sólo en documentos apropiados.</i></p> <p>2.4. ¿Se llevan registros adecuados para:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. las mercancías en almacén, por grupos de productos? 2. las mercancías en poder de proveedores, en depósito, en consignación u otros? 3. las mercancías recibidas en consignación, en calidad de préstamo, etc.? <p><i>Como las mercancías expedidas en consignación son propiedad de la empresa hasta que se venden, hay que llevar el mismo control que el ejercido sobre las mercancías en almacén. Lo mismo, pero a la inversa, para las mercancías recibidas en consignación. Ello supone el establecimiento de controles en la contabilización de estos bienes, para evitar la posibilidad de que se incluyan estas mercancías en el inventario físico de la empresa.</i></p> <p>2.5. ¿Se revisan periódicamente los registros con el propósito de determinar las existencias que tienen poco movimiento?</p> <p>3. INVENTARIO FÍSICO</p> <p>3.1. ¿Se efectúa un recuento físico de todas las existencias en almacén (incluidas las mercancías recibidas en consignación y otras):</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ al final del ejercicio económico? ▪ periódicamente durante el año? <p>3.2. En relación con la mercancía enviada en consignación, en poder de proveedores, o en depósito:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ¿se efectúa un recuento físico a final de año? ▪ ¿se confirman las existencias a final de año? ▪ ¿se efectúan recuentos físicos periódicamente? ▪ ¿se confirman las existencias periódicamente? 				

Pregunta	Si	No	N/A	Observaciones
<p><i>La existencia física de la mercancía enviada en consignación o guardada en almacenes exteriores debe ser confirmada periódicamente a la empresa por sus tenedores. Estas confirmaciones deben basarse en recuentos físicos o registros adecuados de inventario, y han de ir firmadas por el responsable de la mercancía. Asimismo, periódicamente se deben verificar físicamente las existencias.</i></p> <p>3.3. ¿Existe un programa definido de recuentos rotativos de las existencias?</p> <p>3.4. Los procedimientos que se siguen para llevar a cabo los recuentos físicos ¿comprenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ unas instrucciones adecuadas por escrito? ■ una supervisión adecuada? ■ una identificación clara de las existencias dañadas y anticuadas, de los derechos, etc.? ■ el recuento de las partidas y el acceso a las tarjetas o etiquetas de recuento por parte de personas ajenas a la custodia de las existencias? ■ la verificación posterior, o doble, de los recuentos y de las descripciones, en aquellos casos en los que no se llevan registros de inventario permanente o cuando las diferencias con las hojas del inventario permanente son significativas? ■ el empleo de tarjetas o etiquetas numeradas con anticipación y debidamente controladas? ■ la adecuada identificación del corte de producción, de envíos, de recepción de mercancías, etc.? ■ la investigación cuidadosa de los sobrantes o faltantes de importancia? ■ el ajuste inmediato de los libros por razón de las diferencias detectadas en los inventarios físicos, debidamente aprobado por un empleado responsable que no tenga relación con el personal de almacén? <p><i>Para asegurar una toma adecuada de inventario, se debe preparar unas instrucciones que indiquen todos los productos a inventariar, el modo de hacer el registro de tal recuento y el procedimiento para efectuar un corte satisfactorio de las salidas y entradas, de tal forma que las ventas y las compras sean registradas en el período adecuado.</i></p> <p><i>Las mercancías mantenidas en consignación deben ser adecuadamente identificadas para evitar su inclusión en el inventario. La tarea de determinar cuándo las mercancías están obsoletas, y de aprobar el reajuste de su valoración no debe encargarse a un empleado de compras, pues, de hacerse así, éste podría realizar compras excesivas y luego disponer de los bienes en su beneficio.</i></p> <p><i>Los empleados responsables de las existencias y de los registros de inventario no deben ser los únicos responsables de los recuentos.</i></p> <p><i>En cuanto al empleo de tarjetas, deben establecerse métodos para evitar la alteración de los registros y la preparación de tarjetas en las que se hagan aparecer cantidades que no existen.</i></p>				

Pregunta	Si	No	N/A	Observaciones
<i>Todas las tarjetas –las utilizadas, las anuladas y las sobrantes– deben ser controladas por un empleado responsable. Si surgen diferencias en la comparación entre el recuento físico y los registros, deben ser investigadas por personas que no tengan acceso a las existencias. Hay que identificar la causa de las diferencias y tomar las medidas pertinentes para el futuro. El ajuste de los registros al inventario físico debe hacerse después de que las diferencias hayan sido totalmente investigadas y con la aprobación de un empleado responsable.</i>				

8.4. Procedimientos de auditoría

En el caso concreto del área de existencias, deben incluir:

1. Observación del conteo físico realizado por el cliente, teniendo en cuenta que sean completos y recojan los siguientes aspectos:
 - Fecha y hora del inicio del inventario.
 - Asignación de responsables para los recuentos físicos.
 - Descripción de los materiales. Determinación de las diferencias entre el primer y el segundo recuento.
 - Separación de los materiales que no son propiedad de la empresa.

Hay empresas que tienen implantado un control de existencias mediante recuentos rotativos o planes de muestreo, con lo que pretenden evitar un recuento total. El auditor debe comprobar si los procedimientos empleados son lo bastante fiables como para producir unos resultados sustancialmente iguales a los de un recuento total.

Si hay existencias en poder de terceros (depósitos), deberá obtenerse confirmación por escrito. Por último se recogerán los últimos partes de entradas y salidas, antes y después del inventario físico, para su verificación posterior con los registros contables.

2. Verificación de la exactitud de las existencias en cantidades, precios unitarios y corrección aritmética.

Para asegurarse de que las existencias son exactas, habrá que: realizar pruebas selectivas sobre operaciones aritméticas, verificar que no se han incluido cantidades propiedad de terceros, así como la clasificación en materias primas, productos terminados y en curso.

3. Verificación de la contabilización y valoración de las existencias.

Tal vez este sea el problema más importante y a la vez difícil de analizar desde el punto de vista de la auditoría. Una valoración mal aplicada falsea tanto el patrimonio de la empresa como su cuenta de resultados.

Materias primas. Al no haber experimentado ninguna transformación, es relativamente sencillo, aunque laborioso su recuento. Existen unas facturas de proveedores en las que se puede comprobar su valoración.

Productos en curso y terminados. Normalmente, de comprobación más difícil. Esta, se centra en la valoración de los productos en curso y los acabados, donde no sólo se debe limitar a controlar el número de unidades, sino además debe controlar en qué fase de producción se encuentra. Si existe un

adecuado sistema de costes, el auditor debe asegurarse de la fiabilidad del mismo. Mediante un muestreo se realizará la prueba.

En el caso de que no exista, o dicho sistema no ofrezca garantías, es casi inevitable una salvedad en el informe. No obstante, el auditor puede hacer una comparación de valoraciones individuales con la cuenta global de resultados de la propia empresa y otras similares del sector de las que se tenga datos.

4. Pruebas sobre el sistema de corte de operaciones.

Se debe verificar el corte de las operaciones de compras y expediciones utilizando la información de la fecha de inventario.

Se revisará la numeración de los albaranes de entrada y salida. Finalmente, se seleccionarán algunas facturas de ventas y compras de importancia, realizadas antes y después de la fecha de cierre y se comprobará si su contabilización ha sido correcta.

8.5. Programa de trabajo

El programa de trabajo para el área de existencias, debe contener básicamente los siguientes puntos:

1. Aspectos generales:

- a) Revisión y actualización de procedimientos contables y de control interno en este área.
- b) Resumen de puntos fuertes y débiles para determinar el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables.
- c) Resumen de sugerencias o recomendaciones para mejorar el control interno y comentarios con el encargado del trabajo y con la dirección de la entidad.

2. Aspectos específicos (relativos a la comparabilidad de la información):

- a) En la valoración de existencias, se deberán efectuar las siguientes tareas:
 - Se han de revisar los procedimientos utilizados para la valoración de las existencias.
 - Seleccionar un listado de las partidas más importantes para verificar su valoración de acuerdo con el sistema establecido por la empresa.
 - Verificar la valoración de la producción en curso, comprobando el grado de incorporación de las materias primas, mano de obra y gastos de fabricación.
 - Asegurarse que todos los productos que fueron detectados como obsoletos, o con otros problemas en el inventario físico, han sido considerados como tal por la empresa.
- b) Se deberá realizar la verificación del **corte de operaciones** de compras y expediciones, utilizando la información obtenida en la fecha del inventario físico. Después se revisará la secuencia numérica de los albaranes de entradas y salidas, para verificar la segregación de los movimientos de existencias. Por último, se seleccionarán algunas facturas de ventas y compras realizadas antes y después de la fecha del inventario físico, y se determinará si su contabilización ha sido correcta.

Ejemplo de valoración **Ejemplo 8.1** La evolución del almacén de mercaderías de una empresa ha sido la siguiente: *de almacén*

Existencias iniciales	600 unidades a 120,00
Compras:	
12-03	1.400 unidades a 140,00
04-06	800 unidades a 150,00
20-07	1.200 unidades a 170,00
20-10	600 unidades a 180,00
25-11	400 unidades a 190,00
Ventas:	
10-04	1.200 unidades a 500,00
20-09	1.800 unidades a 560,00
15-12	800 unidades a 600,00

La empresa, ha decidido llevar el almacén a PMP. El ejercicio anterior, sin embargo, la valoración se había realizado por el método LIFO.

La ficha de almacén del ejercicio a PMP, sería:

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias		
	Unidad	Precio	Importe	Unidad	Precio	Importe	Unidad	Precio	Importe
01/01							600,00	120,00	72.000
12/03	1.400	140,00	196.000				2.000	134,00	268.000
10/04				1.200	134,00	160.800	800	134,00	107.200
04/06	800	150,00	120.000				1.600	142,00	227.200
20/07	1.200	170,00	204.000				2.800	154,00	431.200
20/09				1.800	154,00	277.200	1.000	154,00	154.000
20/10	600	180,00	108.000				1.600	163,75	262.000
25/11	400	190,00	76.000				2.000	169,00	338.000
15/12				800	169,00	135.200	1.200	169,00	202.800
							Total		202.800

Si la valoración, siguiendo el principio de uniformidad, se hubiera realizado aplicando el criterio LIFO, se tendría:

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias		
	Unidad	Precio	Importe	Unidad	Precio	Importe	Unidad	Precio	Importe
01/01							600,00	120,00	72.000
12/03	1.400	140,00	196.000				600	120,00	72.000
							1.400	140,00	196.000
10/04				1.200	140,00	168.000	600	120,00	72.000
							200	140,00	28.000
04/06	800	150,00	120.000				600	120,00	72.000
							200	140,00	28.000
							800	150,00	120.000
20/07	1.200	170,00	204.000				600	120,00	72.000
							200	140,00	28.000
							800	150,00	120.000
							1.200	170,00	204.000
20/09				1.200	170,00	204.000	600	120,00	72.000
				600	150,00	90.000	200	140,00	28.000
							200	150,00	30.000
20/10	600	180,00	108.000				600	120,00	72.000
							200	140,00	28.000
							200	150,00	30.000
							600	180,00	108.000
25/11	400	190,00	76.000				600	120,00	72.000
							200	140,00	28.000
							200	150,00	30.000
							600	180,00	108.000
							400	190,00	76.000
15/12				400	190,00	76.000	600	120,00	72.000
				400	180,00	72.000	200	140,00	28.000
							200	150,00	30.000
							200	180,00	36.000
							Total		166.000

Como consecuencia del cambio de método de valoración, y siguiendo al ICAC, las modificaciones de criterios contables deben tener un carácter excepcional y sustentarse en transmitir una imagen fiel de la empresa.

De acuerdo con la norma de valoración 21.^a (véase el Anexo B en la página 180), cuando se produzca la modificación del criterio, deben calcularse las variaciones de activo y pasivo y registrarse el efecto acumulado de las mismas al inicio del ejercicio, como un gasto o ingreso de ejercicios anteriores dentro de los resultados extraordinarios. En las cuentas anuales, se debe justificar el cambio en la memoria y la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación.

En este caso, la diferencia: $202.800 - 166.000 = 36.800$, supone un beneficio ficticio por el cambio de valoración, que es el que hay que corregir, aplicándole la consideración de resultado extraordinario.

36.800,00	(610) Variación de existencias de mercaderías	a	(779) Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores	36.800,00

Ejemplo 8.2 Al finalizar el ejercicio contable, la empresa tenía unos albaranes correspondientes a entregas efectuadas en diciembre por valor de 21.540,00 €, cuya factura se emitió en enero del ejercicio siguiente. *Ejemplo de corte de operaciones*

24.986,40	(4309) Clientes, facturas pendientes de formalizar	a	(700) Ventas	24.986,40

Y, en el siguiente ejercicio,

24.986,40	(430) Clientes	a	(4309) Clientes, facturas pendientes de formalizar	24.986,40

8.6. Principios y normas contables

Los principios contables y criterios de valoración más significativos, son los siguientes:

1. Para la valoración de las existencias se aplicará como criterio general la norma de valoración n.º 13, 1, 2 y 3 del PGC (véase la norma en el Anexo B de la página 175). Se valorarán al precio de adquisición (o coste de mercado si éste fuera menor), o bien el coste de producción.
 - El **precio de adquisición** incluirá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que las mercancías se hallen en el almacén (transporte, seguros, impuestos indirectos, etc.). El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias solo se incluirá en el precio de adquisición cuando no sea recuperable.
 - El **coste de producción** se determinará computando el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, en la parte que le sea razonablemente imputable, así como la mano de obra y otros gastos indirectamente imputables en la medida que tales costes correspondan al período de fabricación.
 - Por **valor de mercado** se entenderá el valor de reposición o realización, utilizando para mantener el valor histórico de balance las provisiones
2. La norma de valoración n.º 13, 4, (véase la norma completa en el Anexo B de la página 175) dice que cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del **precio medio o coste medio ponderado**. Los métodos **FIFO** y **LIFO** u otros análogos **son aceptables**, si la empresa los considera más convenientes para su gestión.

- **PMP:** Valora las salidas de acuerdo con la media de los precios de adquisición de las existencias en ese momento, ponderados por las cantidades adquiridas.
- **FIFO:** Recoge las iniciales de la expresión *first in, first out* (primera entrada, primera salida) y valora las salidas de acuerdo con el precio de la partida comprada antes y, cuando ésta no es suficiente, se empieza a computar el precio de las unidades que correspondan de la siguiente entrada, y así sucesivamente. Así las existencias finales quedan valoradas a los precios más recientes.
- **LIFO:** Toma las iniciales de *last in, first out* (última entrada, primera salida) y valora las salidas de acuerdo con el precio de la última partida comprada y, cuando ésta no es suficiente, se empieza a computar el precio de las unidades que correspondan a la entrada anterior, y así sucesivamente. Así las existencias finales quedan valoradas a los precios más antiguos.

La NIC 2, establece las bases para poder tratar las existencias en el contexto contable.

Las alternativas de valoración de las existencias debe ser determinado usando los métodos PMP o FIFO.

Las existencias podrán ser objeto de correcciones de valor debido a:

- a) **Pérdidas de valor reversibles**, es decir, cuando el valor de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior al precio de adquisición o al coste de producción, siempre que dicha diferencia se considere recuperable.

Las pérdidas de valor reversibles se reflejan mediante las **provisiones** correspondientes.

Debe darse información en la memoria del procedimiento seguido para la estimación de las provisiones por depreciación de existencias y su desglose.

- b) **Pérdidas de valor irreversibles**, que son aquellas que no se pueden recuperar con el paso del tiempo. Originan que se tenga presente dicha circunstancia al valorar de forma extracontable las existencias finales.

Dichas correcciones, derán lugar según la NIC 2 al **valor neto realizable**. La estimación de dicho valor, se basará en la información más fiable de que se disponga en el momento de hacerlas.

Las provisiones o pasivos contingentes que puedan aparecer se tratan contablemente según lo previsto en la NIC 10.

3. Para la imputación contable a su correspondiente ejercicio económico de las operaciones de venta realizadas por la empresa se atenderá generalmente a la fecha de devengo y no a la de cobro o pago. ■

Ejercicios propuestos

Ejercicio 8.1 Al realizar el inventario de existencias al cierre, el auditor ha detectado una remesa de frigoríficos totalmente estropeados que han quedado inservibles, y que tampoco pueden ser vendidos como chatarra. Estos frigoríficos no estaban asegurados, y se encuentran registrados en la contabilidad por un valor neto contable de 8.000,00€.

Ejercicio 8.2 Al realizar la auditoría de la empresa ADASA dedicada a la venta de sistemas informáticos, en el área de existencias, nos encontramos la siguiente ficha de movimientos de almacén a lo largo del último período.

Fecha	Concepto	Cantidad	Precio
	Existencias iniciales	200	10,00
05-12	Compras	300	8,00
10-12	Ventas	400	
15-12	Compras	300	11,00
20-12	Compras	400	12,00
28-12	Ventas	500	
	Existencias finales	300	

La empresa utiliza un sistema de inventario permanente y aplica el método LIFO, habiendo registrado un coste de ventas del período por importe de 8.900,00 € y un valor de sus existencias finales de 3.600,00 €. Hemos realizado un inventario al cierre del ejercicio, no encontrando diferencias en el recuento de las unidades físicas.

Se sabe, que el valor de mercado de las existencias finales es de 3.000,00 €. La empresa tiene por costumbre no dotar provisión por depreciación de mercaderías porque piensa que todos sus bienes tienen salida en el mercado.

Proponer los ajustes que se consideren necesarios suponiendo significativas todas las diferencias que se encuentren, así como la repercusión en el informe de auditoría de la información obtenida por el auditor.

Ejercicio 8.3 En la auditoría de la empresa ALFA, S.L. dedicada a la comercialización de electrodomésticos, al realizar el inventario de existencias al cierre, el auditor ha detectado una remesa de frigoríficos totalmente estropeados que han quedado inservibles, y que tampoco pueden ser vendidos como chatarra. Estos frigoríficos no estaban asegurados, y se encuentran registrados en la contabilidad por un valor neto contable de 8.000,00 €.

La empresa no calcula el valor de mercado de sus existencias al cierre del ejercicio. Al ser realizada la prueba de valor neto de realización por el auditor obtiene los siguientes datos:

Concepto	Unidades al cierre	Valor en cuentas	PVP según catálogo	Gastos de comercialización
Lavadoras	100	10.000,00	75	5 %
Lavavajillas	200	12.000,00	50	5 %

Proponer los ajustes que se consideren necesarios, suponiendo significativas todas las diferencias. Indicar igualmente la repercusión en el informe de auditoría.

Resolución a los ejercicios propuestos

Solución ejercicio 8.1 Por las existencias obsoletas en los almacenes, habría que realizar el asiento siguiente:

8.000,00 (671) Pérdidas del ejercicio a (300) Existencias 8.000,00

Solución ejercicio 8.2 La ficha de almacén, sería la siguiente:

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias		
	Unidad	Precio	Importe	Unidad	Precio	Importe	Unidad	Precio	Importe
01/12							200,00	10,00	2.000
05/12	300	8,00	2.400				200	10,00	2.000
							300	8,00	2.400
10/12				300	8,00	2.400	100	10,00	1.000
				100	10,00	1.000			
15/12	300	11,00	3.300				100	10,00	1.000
							300	11,00	3.300
20/12	400	12,00	4.800				100	10,00	1.000
							300	11,00	3.300
							400	12,00	4.800
28/12				400	12,00	4.800	100	10,00	1.000
				100	11,00	1.100	200	11,00	2.200
					Coste	9.300		Valor	3.200

Los ajustes que proceden, son los siguientes:

Coste de ventas según la empresa 8.900
 Coste de ventas según los auditores 9.300
 Diferencia 400

Existencias finales según la empresa 3.600
 Existencias finales según los auditores 3.200
 Diferencia 400

400,00 (610) Variación de existencias a (300) Existencias 400,00
 de mercaderías

En las valoraciones:

Valor de mercado 3.000
 Valor contable 3.200
 Provisión 200

y el asiento:

200,00 (693) Dotación a la provisión a (390) Provisión por depre- 200,00
 de existencias ciación de mercaderías

El informe de auditoría sería con salvedades por incumplimiento de los principios contables. ■

Solución ejercicio 8.3 Por las existencias obsoletas en los almacenes, habría que realizar el asiento siguiente:

8.000,00 (671) Pérdidas del ejercicio a (300) Existencias 8.000,00

La valoración del inventario,

Lavadoras	$100 \cdot (75 - 3,75) =$	7.125
Lavavajillas	$200 \cdot (50 - 2,50) =$	9.500
Valor de mercado	$=$	16.625
Valor contable	$=$	22.000
Diferencia (provisión)	$=$	5.375

y el asiento:

5.375,00	(693)	Dotación a la provisión de existencias	a	(390)	Provisión por depre- ciación de mercaderías	5.375,00
		_____		_____		

El informe de auditoría sería con salvedades por incumplimiento de los principios contables. ■

Unidad 9

Auditoría de cuentas a cobrar

9.1. Descripción

Se incluyen en este apartado las cuentas originadas por ventas de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa y las deudas que surgen de ingresos por la realización de otras actividades no habitualmente en el negocio. [14]

Las **cuentas de deudores por operaciones de tráfico** representan el derecho de la empresa a recibir ciertas sumas de dinero de terceros por operaciones de tráfico. [5]

Las cuentas de ventas representan el producto de la enajenación de bienes y de la prestación de servicios que constituyen el tráfico habitual de la empresa.

9.2. Objetivos de auditoría

El auditor en el área de clientes y cuentas a cobrar debe obtener información suficiente para poder expresar su opinión en los siguientes aspectos:

1. Si los saldos de las cuentas a cobrar existen realmente y representan deudas legítimas de la empresa.
2. Que las cuentas a cobrar, incluyendo los intereses devengados, están debidamente registradas y clasificadas según lo establecido en el PGC.
3. Estudio de cobrabilidad de estas cuentas.
4. Efectuar un análisis de la antigüedad de los saldos.
5. Si los efectos descontados pendientes de vencimiento están recogidos en su cuenta correspondiente.
6. Los criterios adoptados por la empresa para la valoración de estas cuentas son aplicados de forma uniforme (si se cambia el criterio, debe informarse en la memoria y el auditor debe dar su opinión sobre este cambio).
7. Verificar si las cuentas a cobrar han sido pignoradas o hipotecadas en garantía de alguna contraprestación, debiendo hacer mención en su caso en la memoria.
8. Comprobar que los sistemas de control interno utilizados, son eficaces.
9. Que las cuentas de provisiones por insolvencias son adecuadas y están recogidas según establece el PGC.

9.3. Objetivos de control interno

El auditor debe conocer los circuitos establecidos por la empresa para los documentos relativos a las cuentas a cobrar (flujograma); de tal forma que le permitan establecer la fiabilidad de los mismos y en función de aquellos realizar las pruebas sustantivas suficientes para obtener conclusiones sobre este área.

Como más importantes, debe considerar los siguientes:

1. Adecuada segregación de funciones, con personas independientes que supervisen cada uno de los departamentos en los que intervienen:
 - cuentas a cobrar y su contabilización,
 - devoluciones y descuentos,
 - realización de pedidos y créditos,
 - facturación y control de tesorería.
2. Listado de clientes con el límite de crédito.
3. Conciliaciones periódicas entre las cuentas a cobrar y el mayor al final de mes. Envío periódico de conciliaciones a clientes, realizado por personas independientes aclarando las diferencias existentes.
4. Existencia de un control para la entrega de mercancías, para que no pueda salir la misma sin la correspondiente autorización “orden de venta” y sin el correspondiente albarán.
5. Control sobre las mercancías facturadas. Debe existir una numeración correlativa en los albaranes y que éstos acompañen siempre a la mercancía.
6. Comprobación periódica de las facturas pendientes de cobro.
7. Conciliación periódica de los saldos de efectos a cobrar descontados en el banco y su registro en el mayor.

9.4. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría utilizados dependerán entre otros de los siguientes puntos:

- Conocimiento del negocio y del sector donde esté incluido.
- Conclusiones obtenidas sobre el control interno.
- Revisión de los procedimientos de contabilidad.
- Importancia relativa de los saldos respecto del total.

Los procedimientos, se pueden dividir:

9.4.1. Procedimientos para verificar la existencia de cuentas a cobrar

La mejor evidencia obtenida de los saldos deudores es la directa. El auditor pedirá a la empresa que redacte cartas (circularización) a los deudores que estime, según su criterio profesional, para poder obtener evidencia suficiente sobre los deudores.

El total de saldos que debe contemplar el auditor para circularizar, estará formado por los saldos de los deudores; clientes, efectos comerciales a cobrar; efectos comerciales descontados y otros saldos.

Las circularizaciones enviadas por el auditor, estarán en función de los resultados obtenidos en el control interno.

No es habitual utilizar la circularización para saldos deudores en los siguientes casos:

- Cuando los clientes sean siempre de pequeñas cuantías (clientes de centros comerciales, entidades bancarias, etc.).
- Cuando exista un departamento de auditoría interna en la empresa y se realicen las circularizaciones de forma habitual utilizando, a criterio del auditor, procedimientos razonables.
- En las empresas que cobran habitualmente al contado, en las que el saldo de los clientes sea muy pequeño.

Así mismo el auditor debe determinar los saldos de cuentas a cobrar a aquellos que va a circularizar; entre los que figurarán:

- Los que correspondan a productos o servicios en los que se detectaron problemas en el control interno.
- Clientes con saldo acreedor.
- Clientes que tengan movimientos extraños en las cuentas.
- Clientes con mayor saldo.
- Aquellos seleccionados por el auditor según su criterio profesional.

Al decidir el número de cuentas que va a utilizar, se debe tener como objetivo obtener el mejor resultado con el menor número de partidas (véase el apartado 9.5.2 de la página 120). Para conseguir esto puede serle útil “estratificar” (véase el punto 4, de la página 120) escogiendo todas las cuentas por encima de determinado valor y seleccionando distintos porcentajes de cada estrato.

Las cartas de circularización tiene que prepararlas la empresa, pero deben ser supervisadas y enviadas por el auditor, y la respuesta ha de recibirla él mismo. Existen dos tipos de circularizaciones [6]:

- **Positiva.** El destinatario debe contestar; es decir, ha de responder si está conforme o disconforme con el saldo.
- **Negativa.** Del destinatario se solicita saldo y composición. Normalmente este tipo no se utiliza.

En la carta de circularización se debe pedir confirmación del saldo; es decir, al cliente se le indica el importe que debe según los libros de la empresa y él tiene que dar o no su conformidad con el mismo.

Si no se recibe contestación después de varias circularizaciones, como mínimo dos, el auditor debe utilizar procedimientos alternativos; por ejemplo, comprobar los cobros en los extractos bancarios, revisar facturas, verificar las órdenes de venta, albaranes, etc.

Las diferencias que surjan de las circularizaciones, se presentarán a la empresa para su conciliación, siendo verificadas posteriormente por el auditor.

La fecha para circularizar será al cierre del ejercicio, o en días anteriores. Si se realiza en estas fechas el auditor debe, por medio de procedimientos alternativos, verificar los movimientos de estas cuentas desde el momento de circularización hasta el cierre.

Un modelo de carta sería el que se transcribe en el cuadro 9.1

Fecha

Sr. D. (*cliente*)

Muy Sres. nuestros:

Nuestros auditores, (*empresa auditora*), están efectuando, a petición nuestra, una revisión de nuestros estados financieros. Con este motivo, desean que ustedes les indiquen su conformidad o reparo al saldo de su cuenta al (*cierre de ejercicio*), que según nuestros libros asciende a (*importe*) € a nuestro favor, de acuerdo con el estado detallado que adjuntamos.

Si el saldo arriba indicado merece su conformidad, les agradeceremos firmen el impreso de confirmación adjunto y lo envíen directamente a nuestros auditores (*nombre y dirección de los auditores*), utilizando para ello el sobre franqueado que les remitimos. En caso de disconformidad, les rogamos que les faciliten en el impreso de confirmación, cualquier información que pueda ayudarles a localizar las diferencias.

Debemos advertir que esta carta no es una solicitud de pago, y asimismo, que su conformidad no excluye la posibilidad de que, con posterioridad a la indicada fecha, dicho saldo haya podido ser total o parcialmente liquidado.

Con gracias anticipadas por su colaboración, les saludamos atentamente,

Antefirma y firma

Cuadro 9.1: Modelo de carta de circularización a clientes

9.4.2. Procedimientos para verificar la correcta valoración de las cuentas y análisis de las provisiones de tráfico

Para verificar la correcta valoración de las cuentas se realizan los siguientes procedimientos:

- Asegurarse que el tratamiento contable dado a las operaciones efectuadas con las cuentas de este grupo, siguen las normas de valoración del PGC.
- Analizar las cuentas, en cuanto a su antigüedad y cobrabilidad, por la posible consideración como clientes de dudoso cobro.
- Verificar la continuidad del criterio establecido para la estimación de la cuantía de las provisiones de tráfico.
- Determinar los movimientos y razonabilidad de la cuenta de provisión para insolvencias, incluyendo aquí los saldos de clientes, efectos comerciales a cobrar, y la de los efectos descontados, para su cálculo.

- Ratificar que los abonos en la cuenta provisión para insolvencias de tráfico se corresponden con los cargos en la cuenta de gastos correspondiente, y que éstos pertenecen a deudas canceladas por incobrables.

9.5. Muestreo en auditoría

Es necesaria una evidencia material válida y suficiente como base de los informes de auditoría. (Véase el Anexo C.5 en la página 238)

El muestreo en auditoría *es el proceso de selección de un grupo de elementos (muestra) a partir de una población y de utilizar las características de la muestra para sacar conclusiones sobre las características de la población completa.*

Es evidente que el aumento del tamaño de la muestra reduce el riesgo del muestreo, pero en auditoría las muestras grandes resultan costosas.

9.5.1. Método subjetivo

Una muestra es no estadística cuando los auditores estiman el riesgo utilizando el juicio profesional en lugar de utilizar técnicas estadísticas. En este caso, los auditores pueden llegar a tomar muestras mayores y más costosas de lo necesario. Este tipo de muestras, son muy utilizadas por los auditores especialmente para pruebas de población pequeñas.

9.5.2. Selección de muestras

Muestreo aleatorio

Es un método de selección de los elementos que serán incluidos en la muestra. Puede ser utilizado en un muestreo estadístico y no estadístico.

Las técnicas empleadas, previstas en el Anexo C.5 de la página 249, pueden ser:

1. **Tablas de números aleatorios:** es uno de los métodos más sencillos. Los que aparecen en el cuadro 9.2 están ordenados en columnas puramente arbitrarias y sin ningún significado, tal como se aprecia en la representación de la figura 9.1. Por el contrario, las no aleatorias, siguen una determinada secuencia.



Figura 9.1: Muestra aleatoria y no aleatoria

El primer paso es establecer una correspondencia entre los dígitos de la tabla y los elementos de la población.

Si suponemos que las cuentas a cobrar de clientes están numeradas del 1 al 9500, y los auditores deben seleccionar una muestra aleatoria de 225 cuentas para ser circularizadas, al utilizar la tabla 9.2, tomaríamos por ejemplo la columna 9 y los valores serían los cuatro primeros dígitos: 7494, 9166, 3360, 2765, 7683, 2917, 0973, etc.

Lógicamente, pueden utilizarse programas de ordenador que realicen la selección aleatoria de las cuentas.

2. **Generadores de números aleatorios:** La aplicación de la informática, facilita la selección de datos aleatorios de la población.

3. **Selección sistemática:** Si los auditores quieren examinar 200 cheques de una población de 10.000, pueden elegir un cheque de cada 50 (10.000 / 200).

Como punto de partida, elegirán aleatoriamente uno de los primeros 50 cheques. Si miramos en la tabla de aleatorios 9.2 en la columna 1, tomaremos el valor 32 como el primero, y compondremos la selección con los cheques número: 32, 82 (32 + 50), 132 (82 + 50), ...

4. **Estratificación:** *constituye la técnica de dividir el universo examinado en subconjuntos conforme al tamaño, expresado en términos de valor, de los componentes de aquél.* Ello permite extender a todo el campo los efectos de la validación o verificación de forma que una gran parte del valor total puede ser confirmado examinando un número relativamente reducido de elementos. Por ejemplo, al comprobar la cifra de deudores al cierre, el campo puede estratificarse en tres subconjuntos que comprenden:

- a) saldos superiores a 6.000,00 €.
- b) saldos entre 1.200,00 € y 6.000,00 €
- c) saldos inferiores a 1.200,00 €

Mediante la validación de todos los saldos de a), el 20 % de los de b) y el 5 % de los de c), puede encontrarse que el 80 % de la cifra de deudores es susceptible de confirmación (validación) examinando sólo el 20 % de las partidas.

La estratificación combinada con el muestreo estadístico puede también ayudar al auditor a llegar a conclusiones sobre el posible efecto de cualquier error advertido. Si se constatan varios fallos al verificar los deudores se podría pensar, extrapolando ese resultado de forma uniforme a todo el conjunto, que la anomalía en la cifra que figura en el balance es significativa. Cuando se ha dividido el campo en estratos y existen razones para suponer que las tasas de error varían de uno a otro, la significación de cualesquiera desviaciones halladas se estima aplicando cada tasa de error al valor total del subconjunto en el que fue detectada. De cualquier modo debe señalarse que si, por ejemplo, los saldos superiores a 6.000,00 € alcanzan el 60 % de la cifra total de deudores y han sido verificados encontrándolos correctos, entonces la repercusión de las inexactitudes que puedan aparecer en los otros dos estratos limitan su influencia al 40 % restante de la cifra de balance.

Determinación del tamaño

Si definimos el tamaño de la muestra n como (9.1),

$$n = \left(\frac{N C_r \sigma}{T_r} \right)^2 \quad (9.1)$$

siendo,

- n : Tamaño de la muestra
- N : Población
- C_r : Coeficiente de rechazo incorrecto
- σ : Desviación estándar estimada
- T_r : Tolerancia planeada para el riesgo de muestreo

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
00000	10097	32533	76520	13586	34673	54876	80959	09117	39292	74945
00001	37542	04805	64894	74296	24805	24037	20636	10402	00822	91665
00002	08422	68953	19645	09303	23209	02560	15953	34764	35080	33606
00003	99019	02529	09376	70715	38311	31165	88676	74397	04436	27659
00004	12807	99970	80157	36147	64032	36653	98951	16877	12171	76833
00005	66065	74717	34072	76850	36697	36170	65813	39885	11199	29170
00006	31060	10805	45571	82406	35303	42614	86799	07439	23403	09732
00007	85269	77602	02051	65692	68665	74818	73053	85247	18623	88579
00008	63573	32135	05325	47048	90553	57548	28468	28709	83491	25624
00009	73796	45753	03529	64778	35808	34282	60935	20344	35273	88435
00010	98520	17767	14905	68607	22109	40558	60970	93433	50500	73998
00011	11805	05431	39808	27732	50725	68248	29405	24201	52775	67851
00012	83452	99634	06288	98083	13746	70078	18475	40610	68711	77817
00013	88685	40200	86507	58401	36766	67951	90364	76493	29609	11062
00014	99594	67348	87517	64969	91826	08928	93785	61368	23478	34113

Cuadro 9.2: Dígitos aleatorios

Nivel riesgo aceptable	Coficiente de aceptación incorrecto	Coficiente de rechazo incorrecto
1,0 %	2,33	2,58
4,6 %	1,68	2,00
5,0 %	1,64	1,96
10,0 %	1,28	1,64
15,0 %	1,04	1,44
20,0 %	0,84	1,28
25,0 %	0,67	1,15
30,0 %	0,52	1,04
40,0 %	0,25	0,84
50,0 %	0,00	0,67

Cuadro 9.3: Coeficientes de riesgo sugeridos por las puebas sustantivas

y definiendo el error tolerable T_r como (9.2)

$$T_r = \frac{E}{1 + \frac{C_a}{C_r}} \quad (9.2)$$

E : Error tolerable
 C_a : Coeficiente de aceptación incorrecta

Para la determinación de los coeficientes de aceptación C_a y de rechazo C_r , los auditores utilizan tablas como la 9.3.

Para la estimación de la desviación estándar de la población, se utilizan normalmente las aplicaciones informáticas.

La desviación estándar o típica, es la raíz cuadrada, con signo positivo, de la varianza [13], se representa por σ , y la podemos escribir como (9.3)

$$\sigma = \sqrt{\sigma^2} = \sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 \frac{n_i}{N}} \quad (9.3)$$

Ejemplo de determinación de muestras

Ejemplo 9.1 Los registros del cliente, muestran 100.000 cuentas con un valor en libras total de 625.000 €. Los auditores consideran que los clientes podrán confirmar el total del saldo de las cuentas. Se utiliza pues el saldo de la cuenta como unidad de muestreo.

Cuenta	Nombre	Valor en libras
1	A	254,50
2	B	644,45
3	C	825,20
4	D	650,00
⋮	⋮	⋮
9	Y	825,10
10	Z	185,40
Suma		625.000,00
Valor medio (625.000 / 100.000) =		625,00

Los auditores consideran que todas las cuentas incluidas en las 100.000 son válidas. Evalúan el error tolerable en un 5 %.

$$E = 625.000 \cdot 0,05 = 31.250$$

Con esta información y considerando un 4,6 % de riesgo de rechazo incorrecto aplicando (9.2),

$$T_r = \frac{31.250}{1 + \frac{1,64}{2,00}} = 17.170,33$$

Obteniendo la desviación estándar (9.3), utilizando los datos propios del cliente, se obtiene $\sigma = 1,5$

El tamaño de la muestra, con (9.1), sería:

$$n = \left(\frac{100.000 \cdot 2,00 \cdot 1,5}{17.170,33} \right)^2 = 305 \text{ cuentas}$$

Para la obtención de la muestra, los auditores deciden utilizar una tabla de números aleatorios, como la del cuadro 9.2 a fin de seleccionar una muestra aleatoria no estratificada.

Se envían las cartas, y se obtiene la confirmación expresada en la siguiente tabla, que da como resultado una muestra con un valor auditado medio de 610,00 por cuenta.

N.º	Cuenta	Nombre	Valor en libras	Valor auditado
1	2	B	644,45	644,45
2	4	D	650,00	630,00
3	100	J	720,10	715,05
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
304	96.514	Y	825,10	825,10
305	100.000	Z	992,40	900,10
Suma			192.750,00	186.050,50
Valor medio			630,00	610,00

Este valor, difiere ligeramente del valor en libras medio de toda la población.

Si suponemos que también la desviación estándar de la muestra es igual a la de la población ($\sigma = 1,5$), la tolerancia muestral es igual a la tolerancia programada.

$$\begin{aligned}\text{Valor auditado total estimado} &= \text{Valor auditado medio} \cdot \text{n.º de cuentas} \\ \text{Valor auditado total estimado} &= 6,10 \cdot 100.000 = 610.000 \\ \text{Intervalo} &= 610.000 \pm 17.170,33 = (582.829,67 \text{ a } 627.170,33)\end{aligned}$$

Dado que el valor en libros del cliente de 625.000 está incluido en el intervalo de aceptación, los resultados de la muestra indican que la valoración del cliente de las cuentas por cobrar no se halla materialmente desviada.

Los resultados de la muestra indican un error proyectado de 15.000, calculado de la siguiente forma:

$$\begin{aligned}\text{Error proyectado} &= \text{Valor auditado total estimado} - \text{Valor en libros de la población} \\ \text{Error proyectado} &= 610.000 - 625.000 = 15.000 \text{ (de sobreestimación)}\end{aligned}$$

Si definimos la tolerancia ajustada para el riesgo de muestreo T_a , como:

$$T_a = E - \frac{N C_a \sigma}{\sqrt{n}}$$

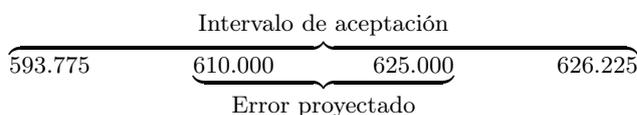
En nuestro ejemplo, el valor de la tolerancia ajustada para el riesgo de muestreo, sería:

$$T_a = 31.250 - \frac{100.000 \cdot 1,64 \cdot 1,6}{\sqrt{305}} = 16.225,02$$

por tanto, el intervalo de aceptación programado, sería:

$$\text{Intervalo} = 610.000 \pm 16.225 = (593.775 \text{ a } 626.225)$$

El valor en libros del cliente, también está incluido en este intervalo, los resultados de la muestra indican que la cuenta no contiene un error material.



9.6. Programa de trabajo

El programa de trabajo para este área debe contener básicamente los siguientes puntos:

1. Aspectos generales:

- a) Revisión y actualización de procedimientos contables y de control interno en este área.
- b) Resumen de puntos fuertes y débiles para determinar el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables.
- c) Resumen de sugerencias o recomendaciones para mejorar el control interno y comentarios con el encargado del trabajo y con la dirección de la entidad.

2. Se deberá realizar la verificación del **corte de operaciones** de expediciones, utilizando la información obtenida en la fecha del inventario físico. Después se revisará la secuencia numérica de los albaranes de salidas, para verificar la segregación de los movimientos de existencias. Por último, se seleccionarán algunas facturas de ventas realizadas antes y después de la fecha del inventario físico, y se determinará si su contabilización ha sido correcta.

9.7. Principios y normas contables

Se pueden agrupar en cuatro apartados:

- Valoración de la cuentas a cobrar.
- Créditos en moneda extranjera.
- Créditos recogidos en efectos comerciales.
- Correcciones valorativas.

9.7.1. Valoración de las cuentas a cobrar

Se debe realizar por su valor nominal según establece la norma de valoración 12.^a del PGC: *Figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos... con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el balance como “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, imputándose anualmente a resultados, según se vayan devengando de acuerdo con un criterio financiero.* Los intereses incorporados al nominal reciben el nombre de intereses implícitos.

El reconocimiento de los créditos debe efectuarse en el momento que nace dicho derecho de cobro, es decir al formalizarse el contrato; es práctica habitual contabilizar las ventas y las cuentas a cobrar en el momento en que se produce el envío, al mismo tiempo que se produce la salida de los productos del almacén.

Los saldos a cobrar de empleados, empresas del grupo y empresas asociadas se contabilizarán en cuentas separadas de clientes, según lo establecido en el PGC.

Los saldos acreedores que puedan tener algunas cuentas a cobrar aparecerán en el pasivo del balance.

Ejemplo de valoración de cuentas a cobrar

Ejemplo 9.2 La sociedad ENASA, vende productos por valor de 60.000,00 € a un cliente, formalizando la operación con un único pago a los 18 meses por importe de 62.400,00 € (16 % de IVA).

En el diario, la operación se refleja del siguiente modo:

72.384,00	(430) Clientes								
		a	(701) Venta de productos ter-	62.400,00					
			minados						
		a	(477) Hacienda Pública, IVA	9.984,00					
			repercutido						

La empresa, al contabilizar la venta, no ha tenido en cuenta lo establecido en la norma de valoración 12.^a del PGC. (véase el contenido íntegro de la misma en el Apéndice B de la página 174), ya que ha incluido como ventas los intereses cobrados por el aplazamiento de pago. Estos, deben contabilizarse de forma separada, debiendo haber realizado el asiento del modo siguiente:

72.384,00	(430) Clientes								
		a	(701) Venta de productos ter-	60.000,00					
			minados						
		a	(135) Ingresos por intereses	2.400,00					
			diferidos						
		a	(477) Hacienda Pública, IVA	9.984,00					
			repercutido						

Las correcciones propuestas, llevarían a disminuir las ventas en la cuantía de los intereses incluidos. Estos, al ser con vencimiento superior al año, se imputarán como ingreso financiero en el ejercicio que se devenguen.

2.400,00	(701) Venta de productos ter-								
	minados	a	(135) Ingresos por intereses	2.400,00					
			diferidos						

9.7.2. Créditos en moneda extranjera

Estos créditos están regulados en la norma de valoración 14.^a del PGC que establece: *Los créditos contra terceros en moneda extranjera deben valorarse al tipo de cambio vigente en el momento que se perfeccione el contrato. Esta valoración permanecerá invariable mientras no se modifique la paridad del euro con la moneda extranjera correspondiente. De alterarse dicha paridad, el contravalor en euros de la deuda se calcula al final del ejercicio en que la modificación se haya producido, aplicando el nuevo cambio resultante de la misma. Las diferencias que pudieran surgir por la razón de las variaciones de cotización en el mercado de divisa extranjera, sólo deberán registrarse cuando se cancele la deuda.*

Así pues, con estos créditos se procederá de la siguiente forma:

- Se efectuará un análisis de la naturaleza y vencimiento de las partidas en moneda extranjera, clasificando los créditos en función de estos aspectos.
- No debe realizarse compensación de diferencias originadas por distintas partidas correspondientes a distintas monedas y con diferentes vencimientos, especialmente cuando se trate de monedas de gran inestabilidad.
- La contabilización de las diferencias de cambio negativas se realizará con cargo a resultados del ejercicio.
- Si la diferencia de cambio resulta positiva, se recogerá en el pasivo del balance como ingresos diferidos, imputándose a resultados en el momento de liquidación de las operaciones (criterio de prudencia del PGC).

Ejemplo 9.3 La sociedad BOMAQ, dedicada a la fabricación de maquinaria para el envasado, realiza la venta de una máquina el 1 de marzo a un cliente americano por valor de \$ 24.500,00. El tipo de cambio vigente al realizar la operación es de \$ 1 = 0,92€.

Ejemplo de créditos en moneda extranjera

El 1 de septiembre, comprueba la cotización de las monedas, que es: \$ 1 = 0,86€. Al 31 de diciembre, el tipo de cambio, se fijó en: \$ 1 = 0,90€.

Los apuntes que figuran en los libros contables de la sociedad, son:

La venta, el 1 de marzo: $24.500 \cdot 0,92 = 22.540$

22.540,00	(4304) Clientes, moneda ex-	a	(700) Venta de mercaderías	22.540,00
	tranjera			
	_____		_____	

por la variación de cotización al 1 de septiembre: $(24.500 \cdot 0,86) - (24.500 \cdot 0,92) = -1.470$

1.470,00	(668) Diferencia negativa de	a	(4304) Clientes, moneda ex-	1.470,00
	cambio		tranjera	
	_____		_____	

al 31 de diciembre, $(24.500 \cdot 0,90) - (24.500 \cdot 0,86) = 980$

980,00	(4304) Clientes, moneda ex-	a	(136) Diferencias positivas en	980,00
	tranjera		moneda extranjera	
	_____		_____	

La venta, se contabilizó de forma correcta, pero la empresa, no debiera haber realizado ningún ajuste al 1 de septiembre, sino que debe esperar al final del ejercicio para comprobar la paridad de la moneda y, efectuar en su caso el ajuste de valoración del crédito con el cliente.

Al 31 de diciembre, debió realizar el siguiente asiento de la diferencia de valoración obtenida: $(24.500 \cdot 0,90) - (24.500 \cdot 0,92) = -490$

490,00	(668) Diferencia negativa de	a	(4304) Clientes, moneda ex-	490,00
	cambio		tranjera	
	_____		_____	

9.7.3. Créditos recogidos en efectos comerciales

De acuerdo con el PGC la cuenta 430. *Clientes*, se abonará por el importe de los efectos girados contra los mismos en la cuenta 431. *Clientes efectos comerciales a cobrar*.

Los efectos comerciales girados a clientes pueden ser objeto de descuento en los bancos (siendo éste un medio de financiación muy utilizado por las empresas); debiéndose recoger en las cuentas correspondientes el riesgo de cobro que esta operación conlleva.

Los efectos comerciales figurarán en el balance hasta su vencimiento, incluidos los descontados.

9.7.4. Correcciones valorativas

Según el PGC y siguiendo el principio de prudencia, las cuentas deberán aparecer con el importe que razonablemente se espere realizar (valor de realización), y nunca por un importe superior. Por ello deben dotarse de provisiones para cubrir las pérdidas esperadas en el cobro final.

- Debe comprobarse la cobrabilidad y antigüedad de los deudores.
- Si la pérdida se considerase **reversible** se dotará la oportuna provisión, en función del riesgo que presentan las posibles insolvencias respecto al cobro de los activos de que se trate.
- Si la pérdida de valor tiene carácter **irreversible**, se imputarán las mismas como pérdidas.
- El cobro posterior de las deudas eliminadas con cargo a provisiones tiene que contabilizarse como abono a la cuenta de ingresos 794. *Provisiones para insolvencias de tráfico aplicadas*.
- El PGC establece dos formas para la dotación de la provisión para insolvencias de tráfico:
 1. **Sistema individualizado.** Se crea una provisión específica para cada cliente o deudor individual, por la estimación específica del riesgo atribuido al impagado que se produce por hechos objetivos (suspensión de pagos, quiebra, etc.); la dotación se crea según surgen las insolvencias.
 2. **Sistema de dotación global.** La dotación se realiza al final del ejercicio sobre el saldo de clientes y deudores, por la experiencia sobre la cobrabilidad de los derechos de cobro de años anteriores, aplicando las correcciones que puedan modificar las condiciones del año anterior.

Ambos sistemas se pueden utilizar al mismo tiempo en la empresa; aunque quizás para saldos importantes de derechos de cobro sea más conveniente utilizar el sistema individualizado, y para pequeños saldos el sistema global.

Para que la provisión para insolvencias de tráfico se considere un gasto deducible, se tienen que dar las siguientes circunstancias:¹

- Haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- El deudor se haya declarado en suspensión de pagos, quiebra, concurso de acreedores, etc.
- El deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.

¹Real Decreto 4/2004 de 5 de marzo, art. 12.2

- Haya reclamación judicial de las obligaciones o estén en litigio.

No son deducibles fiscalmente las dotaciones realizadas por el sistema de estimación global que contempla el PGC. Será necesario llevar un seguimiento individual de clientes y deudores para que las dotaciones a las provisiones sean gasto fiscal ²

²Las PYMES tienen una ventaja comparativa respecto a esta provisión, ya que se les permite dotar un 1% de los deudores que existan al final del ejercicio como gasto deducible además de los incluidos en el art. 12.2

Unidad 10

Auditoría de cuentas financieras

10.1. Descripción

10.1.1. Tesorería

El área de tesorería incluye no sólo los saldos en cuenta corriente sino los depósitos a corto plazo y los descubiertos en cuenta.

10.1.2. Préstamos y créditos

En este epígrafe se incluyen todos los recursos financieros ajenos obtenidos por la empresa, tanto a corto como a largo plazo, para financiar su activo fijo y una parte razonable del activo circulante. También se incluyen las fianzas y depósitos recibidos a corto y largo plazo.

10.2. Objetivos de auditoría

10.2.1. Tesorería

El objetivo básico del área es que el auditor tenga evidencia de la veracidad y razonabilidad del disponible y del correcto uso de los fondos, ya que intervienen en un gran número de operaciones en la empresa: clientes, compras, nóminas, impuestos, etc.

En concreto, se deberá verificar:

1. Los fondos que presenta el balance existen y son auténticos, y los saldos individuales suman los del mayor.
2. No se han producido omisiones en los fondos que son propiedad de la empresa y que no hay restricciones que limiten su disponibilidad.
3. Se aplican correctamente los PCGA con respecto a la uniformidad de principios, la no compensación de saldos y la correcta valoración de la moneda extranjera.
4. Se han realizado las conciliaciones bancarias y se han circularizado los saldos con las entidades de crédito.
5. La memoria contiene toda la información adicional y necesaria del área.

10.2.2. Préstamos y créditos

Los objetivos más importantes de los pasivos con origen fuera del tráfico, son:

1. Determinar que verdaderamente existen las deudas y que éstas están a cargo de la empresa.
2. Comprobar que no hay omisiones y que están autorizadas convenientemente.
3. Asegurarse de la eficacia del control interno.
4. Verificar la aplicación correcta de los principios y normas contables, y la adecuada clasificación en el corto y largo plazo.
5. Controlar que la información dada en los estados financieros sobre estas cuentas es suficiente.
6. Confirmar si la formalización documental es adecuada y cumplen las cláusulas estipuladas.
7. Revisar que se utilizan adecuadamente los recursos ajenos para las necesidades de la empresa.

10.3. Objetivos de control interno

La característica más importante de control interno consiste en una adecuada segregación de funciones entre la gestión y manipulación de los fondos y la de registro y contabilización de los mismos. El control interno no siempre puede evitar errores, ineficiencias o fraudes; pero, si es adecuado, asegura que serán descubiertos.

10.3.1. Tesorería

La empresa debe hacer un exhaustivo control interno sobre el dinero en efectivo, entendiendo por éste tanto el de caja como el de los bancos. La razón fundamental es que la mayoría de las operaciones comerciales se mueven por caja y bancos, y dado que el dinero puede ser una “tentación”, se pueden producir situaciones fraudulentas.

1. En la organización interna de la empresa, se deben contemplar los siguientes requisitos:
 - El departamento de tesorería debe estar apartado de cualquier otro departamento de la empresa.
 - El tesorero no debe realizar funciones de cuentas a cobrar y a pagar.
 - Los empleados del departamento deben tener muy bien definidas sus funciones y responsabilidades.
 - Debe existir una política financiera adecuada, por escrito, en cuanto a las cuentas bancarias, autorizaciones, etc.
2. El fondo de caja fijo y caja chica, deben cumplir las siguientes condiciones:
 - Tiene que haber un responsable de la custodia de los fondos de caja.
 - Debe existir un seguro de los fondos de caja.
 - Ha de haber protección contra los incendios, robos, etc. tanto para los fondos de caja como para los títulos.

- Debe haber un **fondo de caja fijo**, que consiste en anticipar el dinero al cajero o responsable en una cantidad suficiente para atender los gastos de un período de tiempo, suprimir todo ingreso directo en caja (todos los ingresos se hacen en bancos). El fondo fijo se reembolsa contra los justificantes de pago por su mismo importe.
 - Puede haber una **caja chica** (*expenses book*). Ésta se utiliza cuando los pagos por caja pueden restringirse a pequeñas cantidades, para pagos urgentes y de poco importe.
 - Los **arqueos de caja** consisten en hacer un recuento detallado de todos los fondos disponibles en caja (billetes, monedas, efectos, etc.). Deben estar firmados y supervisados, y se realizarán a ser posible por sorpresa.
3. Cobros y pagos. En este apartado el control interno tendrá las siguientes particularidades:
- El procedimiento de cobros y pagos o transferencias ha de constar por escrito, así como los límites y autorizaciones.
 - La recepción y registro de correspondencia ha de hacerla una persona independiente del cajero.
 - Los cobros deben ingresarse en el banco inmediatamente y no utilizarse para realizar pagos.
 - Se han de usar recibos numerados correlativamente para la recepción de ingresos, y establecer un adecuado control de los recibos en blanco.
 - Las firmas han de ser mancomunadas y no se deben dejar cheques firmados en blanco.
 - La confección, firma y envío al acreedor de cheques y transferencias las realizarán personas distintas. Los cheques anulados se conservarán para la comprobación.

4. Las conciliaciones bancarias

Para un buen control interno, deberá cumplirse lo siguiente:

- Los procedimientos contables, deberán estar escritos.
- Las anotaciones de caja y bancos se llevarán a cabo según la normativa vigente.
- Las conciliaciones bancarias constituyen un aspecto esencial en el control interno de la tesorería. Consisten en poner de manifiesto las diferencias entre los registros contables de la empresa y los saldos del banco, según los extractos y a una fecha determinada. Deben realizarse en los formularios establecidos al efecto, por una persona diferente de la que realiza los registros contables y el manejo de fondos, por períodos mensuales, firmados y revisados por un responsable.

10.3.2. Préstamos y créditos

En las deudas a largo y a corto plazo, ajenas al tráfico de la empresa, los aspectos más importantes referidos al control interno, son:

- Existencia de presupuestos financieros a corto y largo plazo, con información actualizada del mercado de capitales.
- Análisis del tipo de financiación aplicable a las inversiones que haya de acometer.
- La contratación de pasivos y las condiciones de los préstamos las realizarán personas diferentes de las que manejan los fondos.

10.4. Procedimientos de auditoría

El auditor, para determinar el alcance y el momento de la aplicación de los procedimientos programados, debe evaluar el sistema de control interno y las características del negocio.

El procedimiento habitual es realizar los cuestionarios.

10.4.1. Procedimientos para tesorería

- Comprobar la segregación de funciones y responsabilidades entre tesorería y cuentas a pagar y a cobrar, así como la separación de otras áreas o departamentos de la empresa.
- Existencia, por escrito, de políticas financieras en cuanto a manejo de fondos, firmas para disponibilidad de fondos, autorizaciones, etc.
- **Verificación aritmética** de la tesorería con los respectivos libros auxiliares.
- **Arqueo de caja** en presencia del auditor, que debe ser firmado por la persona que lo realiza y por el auditor.
- **Circularización de saldos.** La empresa debe preparar las cartas de circularización de saldos, en los modelos establecidos al efecto, de todas las cuentas bancarias y enviarlas a las entidades financieras para que las remitan a los auditores.

El contenido orientativo de la confirmación directa bancaria es:

1. Se debe hacer a todos los saldos, haciendo constar si los mismos son restringidos o no, e indicando la naturaleza de la restricción en caso de existir.
 2. Sobre cuentas que hayan tenido movimiento en el anterior ejercicio que aparezcan saldadas en este, indicando los detalles de dichas cuentas.
 3. Préstamos o anticipos pendientes de liquidación no incluidos en las cuentas de los apartados anteriores.
 4. Total de las letras: descontadas y pendientes de cobro, enviadas en gestión de cobro y pendientes impagadas en poder del banco.
 5. Pormenores sobre toda clase de valores a favor de la empresa auditada que hayan estado en poder del banco, en custodia o en depósito.
 6. Cualquier otra información relativa a la empresa auditada con el banco.
 7. Personas que figuran con autorización en el banco para la firma de cheques, letras, endosos, etc., indicando cuántas de ellas son indispensables y combinaciones de las mismas.
- **Conciliaciones.** A continuación, deben revisarse las conciliaciones hechas por la empresa.

La conciliación consiste en cuadrar, a la fecha del cierre, el saldo según los libros de contabilidad de la empresa auditada con el saldo del extracto o confirmación directa del banco.

Estas conciliaciones deben ser preparadas por la empresa auditada y revisadas o verificadas por el auditor.

El esquema para la elaboración de las conciliaciones, es la que se presenta en la tabla 10.1

CONCILIACIÓN BANCARIA	
Cuenta Bancaria. Datos del banco (nombre, domicilio, agencia), fecha de la conciliación y persona que la realiza y revisa.	
Saldo según extracto bancario a (fecha)	<i>x</i>
(+) MÁS:	
Ingresos contabilizados por la empresa y no por el banco (<i>cargos realizados por la empresa y no abonados por el banco</i>)	+
Pagos contabilizados por el banco y no por la empresa (<i>cargos realizados por el banco y no abonados por la empresa</i>)	+
(-) MENOS:	
Pagos contabilizados por la empresa y no por el banco (<i>abonos realizados por la empresa y no cargados por el banco</i>)	-
Ingresos contabilizados por el banco y no por la empresa (<i>abonos realizados por el banco y no cargados por la empresa</i>)	-
Saldo según la empresa a (fecha)	=

Cuadro 10.1: Conciliación bancaria

Si en lugar de partir del saldo del banco, como en el cuadro 10.1, se parte del saldo de la empresa auditada, la operatoria será exactamente a la inversa.

Además de obtener la exactitud aritmética de la conciliación, desde el punto de vista de la auditoría, hay que analizar con detenimiento las partidas de la misma, verificando su naturaleza, antigüedad e importe.

Es síntoma evidente de irregularidad que una partida aparezca eternamente en la conciliación.

Ejemplo 10.1 El extracto del banco de los movimientos de la empresa, correspondientes al mes de diciembre, es el siguiente:

Ejemplo de conciliación

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
01/12/200X	Saldo inicial		6.000,00	-6.000,00
10/12/200X	Ingreso cheques		4.000,00	-10.000,00
12/12/200X	Factura Teléfonos	845,50		-9.154,50
21/12/200X	Transferencia Y4050		5.150,25	-14.304,75
30/12/200X	Comisión	114,00		-14.190,75

El registro auxiliar de bancos de la empresa es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
01/12/200X	Saldo inicial	6.000,00		6.000,00
10/12/200X	Ingreso cheques	4.000,00		10.000,00
12/12/200X	Factura Teléfonos		845,50	9.154,50
23/12/200X	Remesa de efectos	9.000,25		18.154,75
28/12/200X	Pago cheque 1445		1.210,25	16.944,50

La hoja de conciliación con la cuenta bancaria, sería:

Saldo según extracto bancario a (fecha)	14.190,75
(+) MÁS:	
Ingresos contabilizados por la empresa y no por el banco (cargos realizados por la empresa y no abonados por el banco)	
• Remesa de efectos	9.000,25
Pagos contabilizados por el banco y no por la empresa (cargos realizados por el banco y no abonados por la empresa)	
• Comisión	114,00
(-) MENOS:	
Pagos contabilizados por la empresa y no por el banco (abonos realizados por la empresa y no cargados por el banco)	
• Pago cheque 1445	-1.210,25
Ingresos contabilizados por el banco y no por la empresa (abonos realizados por el banco y no cargados por la empresa)	
• Transferencia Y4050	-5.150,25
Saldo según la empresa a (fecha)	16.944,50

- **Corte de operaciones**, que consiste en la obtención de los extractos bancarios para un período de quince días, anteriores y posteriores a la fecha de referencia, verificación del movimiento habido en los saldos de la cuenta y su correcta imputación al período correspondiente.

Ejemplo de corte de operaciones

Ejemplo 10.2 En un extracto bancario figura un ingreso en la c/c de la empresa por importe de 6.496,00€ que no figura en contabilidad y sin que se sepa su origen. Posteriormente, un cliente comunica el ingreso de esa cantidad en concepto de anticipo del suministro de unas mercancías (16 % IVA). El reflejo contable, daría lugar a los asientos siguientes:

6.496,00	(572) Bancos	a	(555) Partidas pendientes de aplicación	6.496,00
6.496,00	(555) Partidas pendientes de aplicación	a	(437) Anticipos de clientes	5.600,00
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	896,00

- **Efectos descontados pendientes de vencimiento**. Se consideran a efectos de balance como saldo bancario y no como saldo de clientes. Sin embargo, es preciso mantener un control de acuerdo con el PGC en las cuentas del subgrupo 52.

El asiento que se haría al descuento, sería:

(4311)Efectos comerciales descontados	a	(4310)Efectos comerciales en cartera
(572) Bancos	a	
(664) Intereses por descuento de efectos	a	(5208)Deudas por efectos descontados

Al vencimiento del efecto atendido,

(5208)Deudas por efectos descontados	a	(4311)Efectos comerciales descontados
--------------------------------------	---	---------------------------------------

Al vencimiento del efecto, si este resulta incobrado,

(5208)Deudas por efectos descontados	a	(572) Bancos
(626) Servicios bancarios y similares	a	
(4315)Efectos comerciales impagados	a	(4311)Efectos comerciales descontados

- **Periodificación de los intereses.** Se deben verificar en las cuentas bancarias, si la periodificación de intereses, –deudores o acreedores– ha sido correcta al cierre del ejercicio. La auditoría debe cotejar los resultados y la correcta periodificación, investigando toda diferencia significativa y ajustándola.

Se seleccionará un número representativo de liquidaciones, y se verificará su correcta contabilización a fin de evitar distorsiones en los resultados.

- Otros aspectos que habría que analizar, son:
 - La valoración en moneda extranjera.
 - La comprobación de las restricciones de las cuentas si existen.
 - La verificación de la correcta imputación de intereses en las cuentas a plazo.

10.4.2. Procedimientos para préstamos y créditos

Los procedimientos de auditoría más importantes para las deudas a largo y corto plazo que no tienen origen en el tráfico son, entre otros:

- **Circularización de los saldos.** Solicitar a los acreedores la confirmación de saldos mediante una carta enviada por la empresa y remitida a los auditores. Normalmente, estos acreedores, son instituciones financieras.
- Solicitar los estatutos, el libro de actas y los documentos de formalización de las deudas (escrituras, pólizas, etc.)
- Obtener la carta de la Gerencia en la que se certifique que todas las deudas están en el balance.
- Asegurar de que los intereses y comisiones se corresponden con los contabilizados y con las condiciones de las operaciones.
- Comprobar el “corte de las operaciones” para determinar si los pagos posteriores son correctos.
- Cerciorarse de que el devengo de intereses y la amortización son correctos y se cumplen según lo previsto.
- Comprobar que las deudas en moneda extranjera, si existen, están valoradas al cambio a la fecha del balance.
- Verificar el cumplimiento de las retenciones fiscales.
- Comprobar la reclasificación de deudas a largo plazo (grupo 1) en deudas a corto plazo (grupo 5) a medida que van venciendo.

10.5. Programa de trabajo

Aunque en cada auditoría debe establecerse un programa de trabajo específico, básicamente debe contener:

10.5.1. Tesorería

1. Caja.

- Obtener un detalle de los diferentes saldos tanto deudores como acreedores que componen este epígrafe del balance.
- Seleccionar un número representativo de pagos y comprobarlos con justificante.
- Comprobar documentos con el libro de caja.
- Comprobar los recibos de caja de un período seleccionado.
- Efectuar un arqueado de caja por sorpresa.

2. Bancos.

- Obtener un detalle de los diferentes saldos tanto deudores como acreedores que componen este epígrafe.
- Para un período seleccionado, comprobar la correspondencia de entrada según extracto bancario con los libros de la empresa.
- Examinar justificantes de pago.
- Comprobar ingresos y pagos con:
 - Fichas de clientes individuales,
 - Fichas de proveedores individuales.
- Cálculo global de intereses bancarios.
- Obtener la confirmación de saldos bancarios y firmas autorizadas.

10.5.2. Préstamos y créditos

1. Pruebas en detalle sobre transacciones y registros.
2. Pruebas sobre los saldos de las cuentas de empréstito y otros préstamos al cierre del ejercicio.

10.6. Principios y normas contables

10.6.1. Relativos a tesorería

Por la propia naturaleza de las cuentas, su valoración no debe constituir ningún problema, ya que siempre están autovaloradas por ser moneda de curso legal.

Las únicas partidas que requieren atención especial son las cuentas en moneda extranjera, que deben ser valoradas al tipo de cambio vigente a la fecha de los estados financieros, imputándose la diferencia a resultados del ejercicio. No obstante, se han de tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Los saldos efectivos, que tengan restringida su disponibilidad, deben mostrarse por separado, así como los descubiertos bancarios. Estos últimos, si son significativos, se mostrarán en el pasivo.
2. No se debe computar como cobros las partidas que no estén en poder de la empresa a la fecha del balance.
3. No debe computarse como pagos los cheques preparados pero no entregados a sus destinatarios a la fecha del balance.
4. Las conciliaciones bancarias no deben arrastrar partidas de forma indefinida.

10.6.2. Relativos a préstamos y créditos

La financiación ajena de la empresa que no tienen origen en operaciones comerciales es la que se analiza.

El PGC establece que las deudas a largo plazo (más de doce meses) que tengan vencimiento a corto plazo (hasta doce meses), se han de reclasificar en las correspondientes cuentas.

La norma de valoración 11.^a del PGC dice que las deudas figurarán en el balance a su valor de reembolso, y la diferencia entre dicho valor y lo recibido figurará separadamente en el activo (subgrupo 27 del PGC *Gastos a distribuir en varios ejercicios*). Esta diferencia se imputará a resultados en función del criterio de amortización de la deuda principal (con un criterio financiero).

La empresa puede adquirir sus propias obligaciones y bonos, según autoriza el artículo 306 del TRLSA¹. La norma de valoración 10.^a, establece cómo proceder en esos casos, indicando que las diferencias entre el coste de adquisición (excluidos los intereses devengados no vencidos), y el valor de reembolso (excluidas las primas reconocidas como gastos a distribuir en varios ejercicios), se registrarán en las cuentas 674. *Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias*, y 774. *Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias*, respectivamente.

La memoria debe incluir una información mínima similar a la que se indica a continuación:

- Préstamos y empréstitos de obligaciones y su naturaleza (simples, convertibles, etc.)
- Cantidades pendientes de amortizar e intereses.
- Saldos documentados o garantizados.
- Separación de las deudas con empresas del grupo y asociadas.
- Deudas en moneda extranjera, con indicación de divisas y tipos de cambio.
- Clasificación de las deudas en largo y corto plazo, tanto nacionales como en moneda extranjera. ■

¹Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

Unidad 11

Auditoría de cuentas a pagar

11.1. Descripción

Básicamente se incluyen todas las cuentas que corresponden a deudas contraídas por las compras de mercancías necesarias para el desarrollo de la actividad de la empresa.

También están aquellas que corresponden a las deudas de suministradores de bienes y servicios que no tienen la consideración de proveedores.

11.2. Objetivos de auditoría

El objetivo del auditor es formarse una opinión razonable de las cuentas a pagar, por lo que debe obtener información suficiente sobre los siguientes aspectos:

1. Si los saldos de los proveedores son razonables y el importe de las compras es acorde con las necesidades de la empresa.
2. Que exista una correlación entre el pedido, la mercancía recibida y el importe facturado.
3. Verificar la existencia de la autorización correspondiente para cada pedido.
4. Comprobar que los saldos de pasivo no están infravalorados y que están adecuadamente descritos y clasificados en los estados financieros.
5. Asegurarse que los pagos realizados están adecuadamente autorizados.
6. Cerciorarse que la contabilización se ha realizado según las normas recogidas en el PGC en lo referente a intereses devengados y gastos cargados.
7. Verificar que los saldos de las cuentas a pagar representan deudas reales de la empresa.
8. Efectuar un análisis de la antigüedad de los saldos.
9. Comprobar que los pasivos están contabilizados en el período que les corresponde según criterios contables.
10. Confirmar que los sistemas de control interno utilizados en éste área, son eficaces.

11.3. Objetivos de control interno

Tiene especial relevancia en este área el sistema de control interno establecido por la empresa; por ello, el auditor debe conocer los circuitos establecidos por la empresa en el flujograma para las compras y demás cuentas a pagar.

De la información obtenida y de su comprobación dependerá el grado de fiabilidad que tenga el auditor y, en función de ello, realizará un mayor o menor número de pruebas tanto de cumplimiento como sustantivas.

Aspectos fundamentales en el control interno, son los siguientes:

- Una adecuada segregación de funciones, con personas independientes para cada uno de los departamentos que intervienen.
 - Autorización de compras.
 - Verificación de factura.
 - Recepción de productos.
 - Contabilización.
 - Autorización de pago.
- Verificar la existencia de albaranes de entrada prenumerados.
- Existencia de un control en el momento de recepción de la mercancía (conteo y control de calidad).
- Establecimiento de la forma y condiciones de pago.
- Listado de proveedores y acreedores autorizados, especificando cuál o cuáles son los mejores para la empresa (por las ofertas que realizan).
- Supervisión de las facturas de proveedores y acreedores, comprobando: precios, condiciones de pago, descuentos, órdenes de compra, etc.
- Realización de conciliaciones periódicas entre fichas individuales de proveedores y acreedores, y los saldos del mayor al final de cada mes.
- Registro y control de las mercancías recibidas, comprobando que se acompaña la documentación correspondiente (albaranes de entrada, orden de pedido, etc.).
- Control de los vencimientos de los pagos a realizar.
- Envío periódico, por persona independiente, de conciliaciones a proveedores y acreedores, aclarando las diferencias existentes.
- Imputación adecuada de las recepciones de mercancías al final del ejercicio económico (**corte de operaciones**).

Se entiende por **corte de compras** [6] el procedimiento establecido para asegurar que las compras cuya entrega se ha realizado (y las correspondientes devoluciones y reclamaciones hechas a proveedores) hasta el final del ejercicio, están reflejadas en los estados financieros del ejercicio.
- Comprobar toda la documentación soporte de una compra antes de la autorización del pago.

11.4. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos utilizados dependerán fundamentalmente de los siguientes factores:

- Conocimiento del negocio y del sector donde se encuentra incluida la empresa.
- Conclusiones obtenidas sobre el control interno.
- Importancia relativa de los saldos.

Éstos, se pueden dividir en dos grandes grupos:

11.4.1. Procedimientos para la verificación de cuentas a pagar

Mediante la verificación de cuentas a pagar el auditor obtendrá la mejor evidencia sobre ésta área de los propios proveedores y acreedores. Para ello solicitará de la empresa la redacción de cartas de circularización para todos los seleccionados.

Se tendrán en cuenta todas las cuentas de proveedores y acreedores incluyendo las deudas recogidas en efectos comerciales.

El tamaño de la muestra a circularizar estará en función del resultado del control interno y del criterio utilizado por el auditor. Entre otros, elegirá:

- Tengan saldos más importantes.
- Posean saldo deudor.
- Recojan movimientos muy importantes.
- No hubieran tenido movimientos durante el ejercicio.
- Proveedores que tuvieran deudas recogidas en varias cuentas (efectos, facturas pendientes de recibir, etc.).
- Algunos con saldo cero.

Para decidir el número de cuentas, al igual que en la circularización a los clientes, se debe tener el objetivo del mínimo número de cuentas para obtener el mejor resultado. Es útil la estratificación (véase el apartado 4, de la página 120).

Las cartas de circularización, las debe preparar la empresa, pero, han de ser comprobadas, enviadas y recibidas por el auditor. La circularización empleada, será habitualmente la **negativa**¹.

Si en un tiempo prudencial no se recibe respuesta el auditor efectuará un segundo envío de circularización. Si tampoco se obtiene contestación, tendrá que comprobar los saldos por procedimientos alternativos (revisar las órdenes de compra, albaranes de entrada, facturas, extractos bancarios, . . .).

Las diferencias que surjan de las circularizaciones recibidas, han de presentarse a la empresa para su conciliación verificándolas posteriormente el auditor.

La fecha para circularizar será la del cierre del ejercicio, o unos días antes. Así mismo, se revisarán los pagos realizados y las facturas recibidas en los quince o treinta días siguientes al cierre del ejercicio, para detectar posibles pasivos como hechos posteriores.

¹Véase el apartado 9.4.1 en la página 117

11.4.2. Procedimientos para la verificación de la correcta valoración de las cuentas

Los procedimientos a seguir, serán:

1. Verificar que el tratamiento contable dado a las operaciones realizadas con las cuentas de este grupo, siguen las normas de valoración del PGC.
2. Analizar las cuentas de partidas antiguas o en litigio.
3. Comprobar la adecuada clasificación de las cuentas a corto y largo plazo.
4. Examinar la correcta distinción entre proveedores y proveedores, efectos comerciales a pagar.
5. Realizar la prueba de corte de operaciones para comprobar que no se han contabilizado operaciones en fechas diferentes a las que se produjeron.

11.5. Programa de trabajo

El programa de trabajo para este área debe contener básicamente los siguientes puntos:

1. **Aspectos generales:**
 - a) Revisión y actualización de procedimientos contables y de control interno en el área.
 - b) Resumen de puntos fuertes y débiles para determinar el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables.
 - c) Resumen de sugerencias o recomendaciones para mejorar el control interno y comentarios con el encargado del trabajo y con la dirección de la entidad.
2. Se deberá realizar la verificación del **corte de operaciones** de compras, utilizando la información obtenida en la fecha del inventario físico. Después se revisará la secuencia numérica de los albaranes de entradas, para verificar la segregación de los movimientos de existencias. Por último, se seleccionarán algunas facturas de compras realizadas antes y después de la fecha del inventario físico, y se determinará si su contabilización ha sido correcta.

11.6. Principios y normas contables

Se pueden resumir de la siguiente forma:

- Valoración de las cuentas a pagar.
- Deudas en moneda extranjera.
- Deudas recogidas en efectos a pagar.

11.6.1. Valoración de las cuentas a pagar

Según establece la norma de valoración 12.^a del PGC se deben recoger por su nominal: *Figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos (intereses implícitos) ... con vencimiento superior a un año deberán registrarse en el balance como Gastos a distribuir en varios ejercicios, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.*

El reconocimiento de las deudas se debe hacer en el momento del nacimiento de la obligación de pago; es decir, al firmarse el contrato que es cuando el comprador queda obligado al pago (en el caso de las compras es cuando se produce el traspaso de propiedad, que suele coincidir con la recepción de la mercancía).

Los saldos deudores de proveedores, aparecerán en el activo del balance.

Se contabilizarán las mercancías en camino propiedad de la empresa, así como las operaciones realizadas que tengan pendiente de recibir las facturas correspondientes.

11.6.2. Deudas en moneda extranjera

El criterio a seguir está recogido en la norma de valoración 14.^a del PGC que establece: *las deudas en moneda extranjera a favor de terceros deben valorarse al tipo de cambio vigente en el mercado en el momento de perfeccionarse el contrato. De alterarse la paridad monetaria, el contravalor en euros de la deuda se calculará al final del ejercicio en que la modificación se haya producido, aplicando el nuevo cambio resultante a la misma.*

Las diferencias positivas o negativas que pudieran surgir por razón únicamente de variaciones de cotización de mercado de divisa extranjera, deberán registrarse al final del ejercicio, (se valorarán las compras al último cambio publicado por el Banco de España).

Las deudas en moneda extranjera se pueden agrupar siempre que las monedas pertenezcan a países de características similares en cuanto a estabilidad y vencimientos.

Las diferencias positivas surgidas por deudas en moneda extranjera se registrarán como ingresos a distribuir en varios ejercicios. Se pueden llevar a resultados al vencimiento de la operación, o cuando se tuvieran recogidas en ese mismo ejercicio diferencias negativas, pero sólo hasta el importe de las mismas.

Las diferencias negativas en moneda extranjera se registrarán con cargo a resultados.

11.6.3. Deudas recogidas en efectos a pagar

Las deudas formalizadas en efectos comerciales deben contabilizarse en cuentas diferentes y por ello el PGC establece que el saldo de la cuenta 401. *Proveedores, efectos comerciales a pagar*, será el de las deudas con proveedores formalizadas en efectos de giro aceptados.

Los efectos aceptados deben figurar en el balance hasta su vencimiento. ■

Unidad 12

Auditoría fiscal

12.1. Descripción

12.1.1. Concepto y clasificación

El concepto de auditoría fiscal tiene un doble sentido:

- La auditoría realizada por la Administración Tributaria en orden a determinar las responsabilidades pecuniarias de los contribuyentes, y
- La practicada por profesionales independientes en orden a dar una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas de las entidades públicas por conceptos fiscales.

La auditoría en la Administración Tributaria

Cuando en 1900 surge la imposición sobre los beneficios de las empresas, la Administración no estableció forma alguna de comprobación de las declaraciones fiscales, reservándose simplemente el derecho de pedir documentos aclaratorios de dichas declaraciones. Esta confianza en la veracidad de las cifras declaradas pervive hasta 1940, año en el que la correspondiente ley de reforma establece el derecho de la Administración para comprobar las declaraciones de los contribuyentes mediante el examen de los libros, facturas y justificantes de contabilidad correspondientes. La Ley de 1952 establece la obligación de que todas las entidades de carácter público suministren a la inspección de Hacienda cuantos datos y antecedentes reclame, facultando asimismo a la Administración para actuar cerca de cuantas personas o entidades tengan relación económica con los contribuyentes en condición de clientes o proveedores. La Ley de reforma tributaria de 1957 confirmó las citadas facultades de la Administración e implantó la utilización de técnicas de comparación interempresarial mediante la utilización de estudios económicos de actividades mercantiles. Las sucesivas Leyes de Reforma de 1964 y 1978 siguieron incidiendo en las facultades inquisitivas de la inspección cerca de los particulares y de cualquier organismo para la obtención de datos con incidencia en la determinación de las bases imponibles.

La Reforma tributaria de 1978 tuvo además una incidencia especial en la contabilidad empresarial, toda vez que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado en 1982 dedicó una atención preferente a la regulación contable, estableciendo gran número de normas de dicha índole, pese a la existencia de un Plan General de Contabilidad desde 1973. El problema de la invasión fiscal en los terrenos contables no se produjo sólo por discrepancias normativas, sino por la exigencia de la Administración Tributaria respecto a la aplicación de sus normas en la contabilidad de las empresas,

no bastando que las declaraciones de impuestos debieran formularse conforme a las normas fiscales sino que, además, los registros contables y las Cuentas Anuales de las empresas debieran ser fiel reflejo de lo estipulado por la norma fiscal que, por supuesto, no perseguía el objetivo de imagen fiel consustancial a las normas contables.

La Ley de Reforma de la legislación mercantil de 1989, en la que las normas contables tienen un gran peso, contribuyó a deslindar los terrenos contable y fiscal según vamos a ver seguidamente. En efecto, al promulgarse como desarrollo de la ley anterior, el Plan General de Contabilidad, mediante Real Decreto 1643/1990, establece en su disposición final 7.^a: *“Los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en cuanto estuvieran comprendidas en el artículo 2. En consecuencia, quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de cumplimentar los registros fiscales especiales establecidos en las normas citadas.”*

La prevalencia de las normas contables sobre las fiscales, a efectos de información general, resulta pues clara. El Plan General de Contabilidad, al introducir con carácter legal el método del efecto impositivo y prescribir el contenido informativo de la nota de la memoria de las cuentas anuales relativa a la situación fiscal, está tendiendo los puentes precisos para que las diferencias de criterio entre normas contables y reglas fiscales no supongan un vacío de información, antes bien, sus efectos quedarán explícitamente reconocidos en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias y, por supuesto, en la memoria de las cuentas anuales.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 ha asumido plenamente el criterio de separación entre contabilidad y fiscalidad que venimos exponiendo, es más, ha asumido gran parte de las tradicionales diferencias valorativas entre contabilidad y fiscalidad, bastando a este respecto la mención del reconocimiento como gasto fiscal de la amortización del Fondo de Comercio, que nunca hasta la fecha fue considerada como tal. El beneficio contable se configura, pues, como la magnitud básica para la determinación de la base imponible, a la que se llega mediante ajustes extracontables de dicho beneficio, a efectos pura y exclusivamente fiscales.

Este reconocimiento del beneficio contable en el ámbito fiscal no debe inducir a error, pensando que la cuantía de dicha magnitud no puede ser discutida en el citado ámbito fiscal. Por el contrario, la facultad de calificar el mismo por parte de la Administración Tributaria resulta patente siendo conveniente tener en cuenta a este respecto el soporte legal de las normas contables aplicadas en el cálculo del beneficio. Cuando una disposición legal (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad, etc.) establece la norma –por ejemplo, amortización del Fondo de Comercio– no ha lugar la discusión, sin embargo cuando se trata de otro tipo de normas, tales como resoluciones del ICAC, principios contables de AECA, normas internacionales del IASC, etc., entonces cabría la discusión sobre si se trata de “usos mercantiles” o caben dentro del ámbito de la “pericia” al igual que otras reputadas opiniones de la doctrina. El discurrir de los acontecimientos irá arrojando luz sobre las cuestiones aquí mencionadas, sobre cuyo enfoque bajo el prisma fiscal no podemos sino hacer las pertinentes llamadas de cautela, dadas las posibles repercusiones.

La obligación resistente respecto a la obligación de auditar las cuentas anuales por parte de las sociedades y algunas otras entidades introduce una presunción de veracidad sobre el beneficio contable del que se informa en las cuentas anuales. Aunque la Administración Tributaria tenga facultades para interpretar las normas contables a los solos efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sería deseable que el acercamiento contable–fiscal llevado a cabo por la Ley promulgada en 1995 se produzca también en su aplicación práctica, evitando en lo posible controversias que vayan más allá de lo razonable.

La auditoría fiscal realizada por profesional e independientes

Como dijimos al principio, la auditoría realizada por profesionales independientes tiene por objeto dar una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas de las entidades públicas por conceptos fiscales.

Deben señalarse como características de esta labor profesional las siguientes:

1. La auditoría fiscal es una parte de la labor de investigación y enjuiciamiento que el profesional debe realizar al efectuar la auditoría de los estados financieros de una empresa. Pero no se descarta la posibilidad de que se realice, también, como actuación independiente, es decir, como una labor con contenido propio, encaminada a fijar las responsabilidades de la empresa frente al fisco.
2. La auditoría fiscal se realiza en beneficio y por cuenta exclusiva de la empresa, de tal forma que la responsabilidad del auditor en la emisión de su informe es de carácter completamente distinto a la responsabilidad que le afecta en la emisión de la opinión sobre el restante contenido de los estados financieros. En este sentido, el auditor debe tener muy presente lo establecido en el apartado 304 del Manual Europeo de Revisión Contable, en el que se afirma: *“Dado que la mayor parte de las veces las repercusiones ulteriores de las irregularidades fiscales son inciertas, y que en este campo la publicidad es perjudicial para la empresa, cuyos intereses debe defender el revisor, salvo prescripciones legales en contra o de hechos particularmente graves y cuyas consecuencias son ineluctables, el revisor no tiene que exigir que la carga eventual correspondiente se inscriba en el Balance.”*

La opinión de la comisión redactora del manual se completa con la siguiente declaración: *“A este propósito, los miembros de la comisión coinciden unánimemente en estimar que es importante alzarse vigorosamente contra la tendencia actual de poner la actividad del revisor al servicio de la Administración y, concretamente, de la Administración Fiscal. Dicha tendencia les parece contraria al interés general, porque desnaturaliza la esencia misma del papel de revisor, que debe seguir siendo un auxiliar de la economía privada, que actúa con plena libertad de conciencia en la defensa de los intereses de la empresa, de sus asociados y de los terceros interesados en la veracidad de las informaciones contables publicadas.”*

Por tanto, en esta materia especialmente sensible, el auditor debe demostrar una extraordinaria prudencia, poniendo de manifiesto a sus mandantes el resultado de sus investigaciones en este campo. Asimismo, deberá adoptar las medidas necesarias, dado el carácter público de su informe, para evitar que su actuación pueda ser calificada como de “denuncia” de irregularidades en el cumplimiento de los deberes tributarios.

3. La auditoría fiscal realizada por profesionales independientes no es, en principio, incompatible con la labor asesora que puede realizar el profesional, aunque no se puedan desconocer las corrientes que existen sobre la posible incompatibilidad. En este sentido, debe considerarse la capacitación técnica que supone para el profesional auditor su habitualidad en el manejo de los hechos económicos registrados en la contabilidad. Ahora bien, es conveniente que el análisis y la determinación de las responsabilidades tributarias sean realizados por persona distinta, si se trata de una firma de auditoría, de la o de las que verifiquen el cuestionario en las distintas áreas de la empresa auditada.
4. No obstante la afirmación contenida en el apartado 2.º precedente, hay que reconocer el hecho de que las administraciones fiscales de numerosos países se apoyan en la labor de los profesionales independientes para dar validez a las cifras de las declaraciones hechas sobre los estados financieros auditados, aunque

siempre renuncia a la tipificación fiscal de los hechos y cifras reflejados en tablas y estados.

5. Las relaciones fiscales surgen de hechos económicos en cualquiera de las áreas en que normalmente se divide el trabajo de la auditoría, lo que obliga a que cada responsable de área sea también responsable de verificar el cuestionario fiscal en la parte que le corresponde, de tal forma que el análisis de las contingencias fiscales se hace por integración de las investigaciones practicadas al efectuar la comprobación de los diferentes grupos de cuentas.

12.2. Objetivos de auditoría

Los principales objetivos del auditor externo en la verificación de las cuentas de las entidades públicas, deudores y acreedores por conceptos fiscales u otros de carácter público son los de llegar a determinar si:

1. Los saldos de las cuentas representativas de estas entidades reflejan debidamente las responsabilidades ciertas por los hechos impositivos en los que la empresa sea sujeto pasivo, como contribuyente o como sustituto del contribuyente.
2. Las contingencias por las responsabilidades en que pueda haber incurrido la empresa por hechos impositivos de dudosa interpretación fiscal están razonablemente reflejadas.
3. La posibilidad de realización de los créditos que presente la empresa contra entidad pública está suficientemente documentada y soportada.
4. El método del efecto impositivo ha sido correctamente aplicado conforme a los criterios que rigen en España, cargando a gastos por impuestos sobre beneficios según devengo, teniendo presentes diferencias permanentes y deducciones en la cuota, y reconociendo los impuestos anticipados y diferidos originados por las diferencias temporales o la reversión de los mismos llegado el caso.
5. Ante la existencia de pérdidas, cuya compensación fiscal abarca el plazo de siete años, puesto que el antedicho método del efecto impositivo permite reconocer como “Crédito por pérdidas a compensar” los ahorros impositivos futuros, existen claras perspectivas de beneficios que hagan posible la susodicha compensación y, por ende, la correspondiente reversión del “Crédito por pérdidas a compensar”.
6. La información contenida en la memoria relativa a la “Situación fiscal” contiene datos y explicaciones suficientes para permitir la compensación de la situación que mantiene la empresa en sus relaciones con la Administración tributaria.

12.3. Aspectos fundamentales del control interno

1. El **control interno** *pretende comprender todos los métodos, procedimientos y disposiciones organizativas adoptadas por una empresa para asegurar, en la medida de lo posible, la salvaguarda de los activos, la exactitud y fiabilidad de los registros contables y promover la eficiencia operacional y el seguimiento de las políticas de la dirección.* Aquellos controles internos que no son relevantes para emitir una opinión de auditoría sobre unos estados financieros los clasificaremos, según quedó dicho en el capítulo de control interno y control de gestión, como “controles contables” (en el apartado 1 de la página 11); los otros son clasificados como “controles administrativos” (en el apartado 2 de la página 11).

2. El sistema de controles está diseñado no sólo para mantener un método adecuado de procesar información contable, sino también para salvaguardar a la compañía contra posibles pérdidas financieras debidas a fraude o error, tanto para sus diversas actividades como para los aspectos fiscales. Los controles establecidos deben asegurar, por ejemplo, que:
 - La compañía recibe y registra en sus libros todos los ingresos que le pertenecen.
 - Todos los gastos son correctamente registrados y autorizados.
 - Todos los activos son correctamente registrados y salvaguardados (por ejemplo, impuestos retenidos por terceros).
 - Todos los pasivos son correctamente registrados y se hacen provisiones para las pérdidas conocidas o esperadas (por ejemplo, impuestos retenidos a terceros, impuesto de sociedades, etc.).

Los controles adoptados diferirán de sistema a sistema y serán peculiares a cada uno, aunque se encuentren técnicas de control comunes.

3. **Responsabilidad por el control interno.** La responsabilidad por establecer un adecuado sistema de control interno recae en los directores. Los directores y, a través de ellos, la gerencia tienen la responsabilidad primaria de salvaguardar los activos y prevenir y detectar errores y fraudes.
4. **Tipos de control e intereses que afectan al auditor.** Los controles internos que son relevantes para expresar una opinión de auditoría sobre unos estados financieros son clasificados como “controles contables” (dentro de este concepto se incluyen los temas fiscales). Éstos consisten en:
 - **Controles básicos**, aquellos necesarios para la exactitud de los registros contables, asegurando que todas las transacciones son total y exactamente registradas. Así, debe efectuarse en cada momento de emisión de declaraciones fiscales un chequeo entre los hechos imponible reflejados en la contabilidad para cada concepto, con las respectivas declaraciones emitidas anteriormente. Por ejemplo, se comparará la cifra de ventas hasta la fecha del trimestre de que se trate, con las incluidas en las correspondientes declaraciones anteriores, lo mismo con la nómina y la declaración por retenciones del trabajo personal, etc.
 - **Disciplinas sobre los controles básicos**, aquellos procedimientos de custodia, división de responsabilidades y supervisión, diseñados para asegurar la continua y adecuada operación de los controles básicos y salvaguarda de los activos. Así, las declaraciones fiscales deben ser, en principio, producidas por el responsable de la correspondiente área, quien se hace cargo del cumplimiento de los respectivos plazos, debiendo ser verificadas por la Dirección Financiera de la empresa.

12.4. Evaluación de las características del negocio y del control interno

Para obtener el máximo aprovechamiento del programa de auditoría fiscal, es necesario llevar a cabo una evaluación de las características del negocio, así como del sistema de control interno establecido:

- En primer lugar, el auditor ha de analizar el proceso económico que en la empresa a auditar se realiza. A tal efecto, deberá conocer necesariamente la estructura de costes de la empresa, las formas de contratación en las secciones de compras

y ventas, la estructura laboral, etc., así como las especiales circunstancias que concurran en su situación jurídica, fiscal, administrativa, etc. Y deberá identificar fiscalmente cada uno de los actos que componen el proceso estructural y operativo de la compañía, estableciendo el tratamiento tributarios que habrá de darse a los diferentes factores y productos de la empresa.

- La comparación interempresarial será un instrumento de incalculable utilidad a la hora de enjuiciar el comportamiento fiscal de la empresa auditada.

A estos efectos, deberá tener en cuenta lo previsto en la norma 212.2 del Manual Europeo de Revisión: *“Las comparaciones entre empresas, es decir, la confrontación de los datos numéricos de la empresa a revisar con los datos homólogos de empresas de la misma naturaleza, pueden constituir un complemento apreciable de información. Permiten, en particular, cosa que no ocurre con las comparaciones en el tiempo, hacer patentes las anomalías que han afectado a varios períodos sucesivos. Este tipo de comparaciones es particularmente interesante cuando es posible referirse a los datos procedentes de un cierto número de empresas sometidas sistemáticamente a encuestas normalizadas o que afecten a empresas del mismo grupo. Es evidente que no puede realizarse válidamente ninguna comparación sino la consideración de que las empresas comparadas no pueden nunca ser rigurosamente idénticas, y que es conveniente, por tanto, tener en cuenta el lugar en que está implantada la empresa, las condiciones locales de empleo de la mano de obra, la naturaleza y dispersión de la clientela, la disparidad de las fuentes de aprovisionamiento, las modalidades particulares de financiación, la estructura de la empresa, etc. Es evidente que no puede realizarse válidamente ninguna comparación, si no existe identidad en la recogida y en el tratamiento de información, es decir, si los planes contables y los conceptos de análisis de costes son demasiado divergentes. Sólo se hallan tales condiciones si se han tomado medidas especiales de normalización”.*

12.5. Principios y normas contables

Los principios y normas contables más significativos, con respecto a las normas indicadas, son los siguientes:

1. Por regla general, el reconocimiento en contabilidad de las responsabilidades fiscales se realizará en el momento del devengo del impuesto, es decir, cuando se produce el hecho imponible del que surge el derecho de la Hacienda al correspondiente tributo. Este hecho será básicamente cuando se realice la transacción o negocio gravado, cuando la empresa sea contribuyente, y cuando surja el derecho del acreedor a la remuneración de que se trate, cuando la empresa haya de liquidar el impuesto como obligación de retención. El nuevo Plan General de Contabilidad deja claro que cada ejercicio debe soportar sus propios impuestos de acuerdo con el principio del devengo, lo que puede originar impuestos anticipados y diferidos, tal y como se señala en la norma de valoración 16.^a.
2. El reconocimiento en contabilidad de los créditos a favor de la empresa contra el Tesoro Público y otras Haciendas debe hacerse cuando, a juicio razonable de la empresa, se produzcan los hechos determinantes del crédito, sin necesidad de esperar a que el ente público dicte el correspondiente acuerdo de devolución.
3. Deberán reflejarse, en principio, las deudas por conceptos fiscales controvertidos, aunque en el informe deberá consignarse el grado de probabilidad, según la opinión del auditor, de que se haga efectiva la responsabilidad. Asimismo, deberán eliminarse los créditos contra Hacienda que hayan sido rechazados por la Administración, haciéndose constar la posibilidad de recuperación.

4. Deben registrarse en cuentas los intereses devengados por responsabilidad no declarados en su momento oportuno. ■

Unidad 13

Auditoría sobre provisiones y contingencias

13.1. Descripción

Los activos y pasivos (derechos y obligaciones) están influidos por corrientes jurídico-patrimoniales (sustentadas en el dominio o propiedad) y económico-financieras, que condicionan el devengo. Estas corrientes pueden no ser definitivas en cuanto a la titularidad, cuantía y/o vencimiento: es lo que pertenece al campo de las contingencias. Los términos provisión y contingencia están interrelacionados en la medida en que la **contingencia** es la posibilidad de que una cosa suceda o no suceda, y **provisión** es la acción o efecto de proveer.

Según la AECA se considera **contingencia** a aquellos hechos, situaciones, condiciones o conjunto de circunstancias posibles que, en caso de materializarse en un hecho real, pueden tener incidencia significativa, positiva o negativa, en el patrimonio o la cuenta de resultados.

Es preciso considerar los ajustes por periodificación y cobros y pagos diferidos.

Se entiende por ajustes de periodificación *las anotaciones contables dirigidas a acomodar las corrientes de ingresos y gastos contabilizadas en el ejercicio a aquellas efectivamente devengadas en el mismo*.

Con los ajustes de periodificación se persigue una adecuada imputación temporal de determinados gastos e ingresos atendiendo al momento de su devengo, cuando el mismo no coincide con las fechas en que tiene lugar su contabilización, hecho normalmente asociado al cobro o pago, o bien al nacimiento de los derechos de cobro u obligaciones de pago.

La periodificación se realiza con la finalidad última de coadyuvar a la correcta determinación del **resultado contable** del ejercicio. Mediante una serie de ajustes, se imputan al período considerado los ingresos y gastos devengados durante el mismo, con independencia de su cobro o pago efectivo.

El principio del registro (en la sección 1.4.1, de la página 9), y el principio de devengo (en la sección 1.4.1 de la página 9) básicamente.

La coordinación de estos principios, exige realizar al cierre del ejercicio, una serie de ajustes por periodificación siempre que:

- Se hayan **reflejado en contabilidad ingresos o gastos**, bien porque hayan sido percibidos o pagados, respectivamente, bien porque hayan nacido derechos de cobro u obligaciones de pago, y el **devengo** corresponda a otro ejercicio,

- Cuando haya que **imputar al ejercicio ingresos o gastos** devengados pero no contabilizados porque su anotación no haya sido necesaria en aplicación del principio de registro.

En este sentido, habría que considerar como **ajustes por periodificación**:

- **Gastos contabilizados por anticipado:** *son aquellos que, estando reflejados en contabilidad por haberse realizado el pago o haber nacido la obligación de realizarlo, no se han devengado todavía, bien porque no se haya consumido bien porque no se haya recibido el servicio contratado:*
 - primas de seguro anticipadas,
 - alquileres,
 - material de oficina,
 - publicidad, promoción, propaganda,
 - intereses por anticipado,
 - otros gastos
- **Ingresos contabilizados por anticipado:** *son los que estando contabilizados por haberse realizado el cobro o haber nacido el derecho al mismo, no se han devengado todavía, bien porque no se haya consumido bien porque no se haya recibido el servicio contratado:*
 - alquileres cobrados por anticipado,
 - cuotas cobradas por anticipado (de soporte, mantenimiento, etc.),
 - intereses por anticipado,
 - otros ingresos

Ejemplo de ingresos anticipados

Ejemplo 13.1 El 1 de diciembre se cobran anticipadamente 4.000,00 € más IVA en concepto del alquiler bimensual de un local. Las anotaciones contables a realizar serían las siguientes, considerando que el ejercicio natural coincide con el contable.

El 1 de diciembre, al cobrar el alquiler:

4.000,00	(57)	Tesorería			a (752) Ingresos por arrendamientos	4.000,00
					a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido	640,00

El 31 de diciembre, habría que anular el ingreso que **no corresponde** al ejercicio en curso.

2.000,00	(752)	Ingresos por arrendamientos			a (485) Ingresos anticipados	2.000,00

Y el 1 de enero del siguiente ejercicio:

2.000,00	(485)	Ingresos anticipados			a (752) Ingresos por arrendamientos	2.000,00

Con respecto a los **cobros y pagos diferidos**.

Los **cobros diferidos** se corresponden con **ingresos devengados** en el ejercicio por los que se haya prestado el servicio o materializado el consumo, **no liquidados** en el mismo.

- comisiones devengadas,

- royaltis,
- *rappels* devengados,
- intereses a cobrar no vencidos,
- otros cobros

Los **pagos diferidos** son importes que se corresponden con **gastos devengados** en el ejercicio y **no liquidados**, que representan obligaciones de pago con vencimiento posterior al cierre del ejercicio.

- pagas extraordinarias devengadas,
- horas extraordinarias,
- sueldos, salarios y seguridad social, gratificaciones y dietas,
- publicidad y propaganda,
- comisiones, *rappels* y otros premios devengados,
- teléfono, fax, agua, energía, etc.
- honorarios de abogados, asesores, etc.
- gastos de transportes, fletes, etc.
- intereses o pagos no vencidos, y otros pagos diferidos.

13.2. Objetivos

En estos casos, los objetivos de la auditoría son:

1. Determinar la validez de los importes pagados por anticipado.
2. Verificar la correcta asignación de tales costes a los ejercicios futuros.
3. Comprobar la correcta política de la empresa para el tratamiento de estas partidas.

13.3. Programa de trabajo

Básicamente el trabajo de auditoría se basa en:

- Determinación del corte de operaciones de forma correcta.
Esta situación puede conducir a presentar partidas en el activo sin reflejo en el pasivo, como ocurriría con mercancías valoradas en el inventario final cuya factura no se ha recibido.
- Gastos devengados y no pagados (la factura aún no se ha recibido).

Las pruebas de auditoría están destinadas a comprobar los saldos registrados, a fin de determinar si las cuantías contabilizadas son auténticas y tienen compromiso de pago, así como si se han registrado las provisiones para todas las obligaciones conocidas no contabilizadas a la fecha de cierre.

Dado que la auditoría se lleva a cabo en los meses siguientes al cierre, es recomendable analizar los pagos efectuados por caja y banco en los meses posteriores a fin de detectar pagos que correspondan a servicios prestados con anterioridad.

El argumento de que en ejercicios precedentes se aplicó el mismo criterio no es válido ya que la presentación del balance debe recoger los activos y pasivos reales de la empresa.

Ejemplo de ajustes por periodificación

Ejemplo 13.2 Los resultados de los cuatro últimos ejercicios de la sociedad XYZ, S.A. auditada, son:

	1	2	3	4
Resultados	3.000	4.000	4.500	5.000

Al comprobar los libros de contabilidad, se han observado las siguientes anomalías:

	1	2	3	4
Seguros pagados por anticipado el año que se indica	700	900	500	600
Comisiones cobradas por anticipado el año que se indica			200	300
Intereses de los préstamos bancarios pagados y contabilizados en el ejercicio siguiente	300	150	500	350

El resultado corregido, sería:

	1	2	3	4
Resultado según sociedad	3.000	4.000	4.500	5.000
+ Gastos pagados por anticipado	700	900	500	600
- Ingresos por anticipado		-700	-900	-500
- Gastos devengados	-300	-150	-500	-350
		300	150	500
Resultado corregido	3.400	4.350	4.050	6.150

Los asientos de ajuste que habría que realizar, serían:

En el ejercicio 1:

700,00	(480)	Gastos anticipados	a	(625)	Primas de seguros	700,00
300,00	(62)	Gastos financieros	a	(527)	Intereses a corto plazo de deudas	300,00

En el ejercicio 2:

700,00	(625)	Primas de seguros	a	(480)	Gastos anticipados	700,00
300,00	(527)	Gastos anticipados	a	(57)	Tesorería	300,00

900,00	(480)	Gastos anticipados	a	(625)	Primas de seguros	900,00
150,00	(62)	Gastos financieros	a	(527)	Intereses a corto plazo de deudas	150,00
En el ejercicio 3:						
900,00	(625)	Primas de seguros	a	(480)	Pagos diferidos	900,00
150,00	(527)	Intereses a corto plazo de deudas	a	(57)	Tesorería	150,00
500,00	(480)	Gastos anticipados	a	(625)	Primas de seguros	500,00
200,00	(754)	Ingresos por comisiones	a	(485)	Ingresos anticipados	900,00
500,00	(62)	Gastos financieros	a	(527)	Intereses a corto plazo de deudas	500,00
En el ejercicio 4:						
500,00	(625)	Primas de seguros	a	(480)	Pagos diferidos	500,00
200,00	(485)	Ingresos anticipados	a	(754)	Ingresos por comisiones	200,00
500,00	(527)	Intereses a corto plazo de deudas	a	(57)	Tesorería	150,00
600,00	(480)	Gastos anticipados	a	(625)	Primas de seguros	600,00
300,00	(754)	Ingresos por comisiones	a	(485)	Ingresos anticipados	300,00
350,00	(62)	Gastos financieros	a	(527)	Intereses a corto plazo de deudas	350,00

13.4. Contingencias

Otras situaciones pueden ser los compromisos y contingencias derivados de las compras, ventas, inversiones, contratos, garantías, avales, pleitos pendientes, etc.

Podemos clasificarlas en dos grandes grupos:

- provisiones **de pasivo**, que tratan de cubrir determinados gastos, pérdidas o deudas probables o ciertas, pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se van a producir.

Se trata pues de constituir un fondo patrimonial para, llegado el momento, poder afrontar ese gasto, pérdida o deuda que la empresa está obligada a soportar.

- provisiones **de activo**, que suponen la constatación contable de una disminución de valor en elementos del activo.

Su finalidad es minorar el valor de los bienes y derechos que aparecen en el balance, bien por haber disminuido el precio de mercado por debajo del valor neto contabilizado, en el caso de los bienes, siempre que esa disminución no sea definitiva, o bien porque se teme no cobrar el importe de los derechos. En ambos casos, las provisiones han de figurar en el activo con signo negativo.

13.5. Hechos posteriores al cierre

La auditoría se centra en la información de la empresa auditada a la fecha de cierre de los estados financieros.

No obstante, el trabajo de auditoría se realiza en fecha posterior y en consecuencia, el auditor emite el informe bastante tiempo después del final del ejercicio contable (entre 1 y 6 meses normalmente).

El auditor ha de considerar determinados hechos que se han producido en la empresa desde el cierre de la contabilidad hasta la fecha de la emisión del informe y que pueden modificar de forma sustancial el significado de los estados financieros auditados.

El auditor deberá vigilar:

- cancelación o firma de contratos significativos,
- reclamaciones importantes de clientes,
- compromisos de inversión importantes,
- cambios o modificación en la aplicación de los principios contables,
- cambios en la legislación aplicable que puedan tener consecuencias para la empresa,
- inspecciones fiscales, laborales, etc.
- nuevas fuentes de financiación por créditos, ampliaciones de capital, etc.
- modificaciones sustanciales en las condiciones laborales por nuevos convenios, subidas salariales, etc.
- siniestros por incendios, inundaciones, huelgas, fraudes, etc.
- suspensión de pagos,
- revisión de acuerdos en el libro de actas. ■

Unidad 14

Auditoría de pérdidas y ganancias

14.1. Descripción

La cuenta de pérdidas y ganancias, constituye el resumen de la gestión de una empresa a lo largo de un ejercicio económico. El trabajo fundamental para el auditor se hace en conexión con las pruebas de las respectivas cuentas del balance: ventas con cuentas a cobrar, compras con cuentas a pagar, amortizaciones con inmovilizado, etc.

14.2. Objetivos de auditoría

Son los que consisten en comprobar:

1. Si existe una correlación adecuada entre los ingresos y gastos correspondientes al período contabilizado.
2. Si se han contabilizado todos los ingresos y gastos de la explotación, incluidas las pérdidas que deben considerarse.
3. Si los impuestos derivados de las transacciones se han contabilizado correctamente.
4. Si la clasificación de ingresos y gastos se ha realizado correctamente y la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias se realiza conforme a los principios contables y acorde a los aplicados por la empresa en ejercicios anteriores, así como si se asegura un adecuado control.

14.3. Objetivos de control interno

Básicamente, los objetivos descritos para el control interno de las cuentas de balance relacionadas, son los que se aplicarían a las cuentas de pérdidas y ganancias.

14.3.1. Personal

En cuanto a la organización, será precisa:

- Una adecuada segregación de funciones en cuanto a la contratación, confección de nóminas y pago.
- Todas las variaciones en los sueldos deben estar autorizadas por persona responsable y documentadas.

En cuanto a los controles contables,

- El departamento de personal proporciona toda la información necesaria para la correcta confección de la nómina.
- Adecuada contabilización y registro de los gastos de personal, de forma que todos los costes salariales se hallen acumulados en el mayor con el suficiente nivel de detalle.
- Es conveniente utilizar una cuenta específica para el pago de nóminas y debe existir la domiciliación bancaria para su comprobación con tesorería.
- Hay que verificar la correcta periodificación de las pagas extraordinarias.

14.4. Procedimientos de auditoría

Un instrumento muy importante en el procedimiento de la cuenta de pérdidas y ganancias son los ratios de análisis económico y la revisión analítica de la cuenta respecto de los períodos anteriores pudiendo con ello establecer:

- Relaciones importantes y tendencias,
- Variaciones y secuencia de estas,
- Desviaciones que requieran análisis,
- Vía de detección de errores, falta de uniformidad, etc.

Aunque los procedimientos descritos para las cuentas de balance relacionadas son válidos, se establecen algunos correspondientes a las ventas e ingresos, compras y gastos de personal.

1. Ventas e ingresos

- a) Revisar y hacer pruebas sobre fluctuaciones significativas de ventas detectadas como consecuencia de comparar resultados reales y previstos con períodos anteriores o con datos del sector.
- b) Evaluar la razonabilidad de los valores registrados en función del volumen y datos disponibles.
- c) Estimar una cifra de ventas utilizando los datos de compras y envíos, precios de venta medios y márgenes conocidos.

2. Compras y gastos

- a) Revisar y efectuar pruebas sobre fluctuaciones de compras significativas, sobre precios de compra y el análisis realizado por la empresa.

- b) Evaluar la razonabilidad de las compras en relación con las ventas y existencias.
- c) Estimar las compras usando los márgenes obtenidos por la empresa y relacionarlos con las cifras presupuestadas.

3. Personal

- a) Hacer pruebas sobre fluctuaciones significativas en el importe bruto de las nóminas y costes salariales y sobre las variaciones atípicas entre los datos reales y los presupuestados.
- b) Evaluar la razonabilidad de los costes salariales en relación a los datos disponibles en el departamento de personal.
- c) Realizar pruebas de control interno relativo a los tiempos, asistencia, cambios de personal, preparación de nóminas y registros contables.

14.5. Principios y normas contables

Además de los principios básicos contenidos en el PGC como:

- Principio de prudencia, por lo que respecta a la dotación de las provisiones,
- Principio de correlación de ingresos y gastos en la medida en que a cada ingreso le corresponde su coste o gasto, y
- Principio del devengo, pues los ingresos y gastos han de imputarse en función de su contribución a la obtención real de rendimiento de la actividad.

El PGC, detalla en las normas de valoración 17.^a y 18.^a, relativas a *compras y otros gastos*, y a *ventas y otros ingresos* respectivamente las normas a seguir.

En el apartado de **personal**, el principio fundamental a seguir es el del devengo. Además será preciso considerar la legislación laboral vigente en cada momento y la formación del personal, las huelgas, etc.

Ejemplo 14.1 La sociedad, al 31 de diciembre no tiene contabilizadas las gratificaciones extras que tiene que hacer efectivas el 30 de enero siguiente por convenio.

Ejemplo de periodificación de gastos de personal

El detalle, es el siguiente:

Importe íntegro	12.000,00 €
Seguridad Social a cargo de la empresa	3.000,00 €
Seguridad Social empleados	800,00 €
Retenciones IRPF	1.400,00 €
Anticipos entregados a cuenta	1.200,00 €

La empresa debe aplicar el principio del devengo y contabilizar:

12.000,00	(640)	Sueldos y salarios			
3.000,00	(642)	Seguridad social a cargo de la empresa	a	(4751)	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas
					1.400,00
			a	(476)	Organismos de la Seguridad Social, acreedores
					3.800,00
			a	(460)	Anticipos de remuneraciones
					1.200,00
			a	(465)	Remuneraciones pendientes de pago
					8.600,00

La diferencia en los resultados del ejercicio es de 15.000,00 €.

14.5.1. Información a incluir en la memoria

La información que se deberá incluir en la memoria referida a la cuenta de pérdidas y ganancias, es la siguiente:

- Detalle de las transacciones efectuadas con empresas del grupo y asociadas.
- Transacciones en moneda extranjera, separando las compras, ventas y servicios recibidos y prestados.
- Distribución del importe neto de la cifra de negocios por actividades ordinarias y extraordinarias.
- Desglose del consumo de mercaderías, materias primas y otros materiales consumibles (variación de existencias).
- Desglose de la variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables, separando fallidos y variación de la provisión de insolvencias.
- Desglose de las cargas sociales entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.
- Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio distribuidas por categorías.
- Información sobre sueldos, dietas y remuneraciones devengadas en el ejercicio por miembros del órgano de administración, de forma global y por detalle de conceptos retributivos.
- Gastos e ingresos, que contabilizados en el ejercicio, corresponden a otro u otros posteriores.
- Gastos e ingresos imputados al ejercicio que han de ser satisfechos en otro u otros posteriores. ■

Parte III

Anexos

Apéndice A

Casos prácticos resueltos

A.1. Introducción

Hasta ahora, dentro de cada unidad temática, se han ido resolviendo supuestos concernientes al tema tratado en el capítulo.

En éste, se pretenden desarrollar ejercicios más completos que abarquen las diferentes áreas de los estados financieros.

El método utilizado parte de unos estados financieros facilitados por la empresa; señala una serie de deficiencias observadas en el transcurso de la auditoría que dan origen a unas modificaciones de carácter contable, y se concluye con los ajustes contables correspondientes y en su caso los estados financieros ajustados.

Los supuestos, tienden a reducirse, en definitiva, a problemas de índole contable, lo que en cierto modo es lógico, ya que una gran parte de la problemática de la auditoría es de tipo contable, sin menospreciar la importante labor que supone –desde el punto de vista de la auditoría– la detección de los mismos, que se escapa del propósito de estos ejercicios.

A.2. Ejercicios resueltos

Supuesto 1

La sociedad ABC, S.A. debe auditar sus estados contables por primera vez.

Ajustes y reclasificaciones

Realizado el cierre, y en una primera revisión de los auditores, detectan las siguientes situaciones:

1. En el inmovilizado, figura una máquina de corte adquirida hace cinco años por importe de 22.750,00 €, sobre la que se estimó una vida útil de 10 años y de la que se han realizado las amortizaciones lineales hasta el presente ejercicio. Tras la revisión realizada por los auditores, se considera que la vida de la misma, debe reducirse a 7 años.
2. La empresa, cuenta con 2.500 cuentas de clientes, con un valor total de 44.850,00 €. Consideran los auditores que los clientes pueden confirmar el total del saldo de las cuentas, por lo que se considera este como unidad de muestreo.
Como datos adicionales, se ha calculado el valor medio $\bar{x} = 620,20$, una desviación típica $\sigma = 1,5$; el error tolerable se considera un 2%, y el riesgo de rechazo incorrecto, un 4,6%.

De entre los clientes, se han observado además anomalías en los siguientes:

Cuenta	Nombre	D	H
1	A	1.325,00	
2	B	640,25	
3	C		800,60
4	D	840,60	
5	E		600,50
6	F	2.630,50	
7	G	1.890,25	

Los que presentan saldo deudor, tienen una antigüedad superior a un año y se consideran de dudoso cobro. Los de saldo acreedor, lo son por anticipos a cuenta entregados.

- El 1 de julio, se firmó un préstamo por 30.000,00 € que se cancelará con el pago de 48 mensualidades de 684,10 €. Al finalizar el ejercicio, la cuenta (170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito, presenta un saldo acreedor de 28.732,42 €.
- Las existencias finales, ascienden a:

	Valor según empresa	Valor de mercado
Materias primas	45.000,00	42.500,00
Envases	18.000,50	17.500,25
Productos terminados	75.852,60	78.955,30

Solución

Sobre el bien del inmovilizado, deberá realizarse el **ajuste** correspondiente a la modificación en el plazo de amortización del bien, tal como se especifica en la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 (página 220).

La amortización lineal inicial, sería:

$$C = \frac{22.750 - 0}{10} = 2.275 \quad C_{1-5} = 2.275 \cdot 5 = 11.375$$

La dotación C' rectificada correspondiente al nuevo período de vida útil de 7 años:

$$C' = \frac{22.750 - 0}{7} = 3.250 \quad C'_{1-5} = 3.250 \cdot 5 = 16.250$$

La diferencia D ,

$$D = 16.250 - 11.375 = 4.875 \quad D_a = 4.875 - 3.250 = 1.625$$

por lo que en el presente ejercicio, habrá que hacer los siguientes asientos de ajuste:

1.625,00	(671) Pérdidas del inmovilizado material		
3.250,00	(682) Amortización del inmovilizado material	a	(282) Amortización acumulada del inmovilizado material
			4.875,00

Con respecto a los clientes con saldo acreedor, correspondería **reclasificar** los mismos:

$$Clientes_H = 800,60 + 600,50 = 1.401,10$$

1.401,10	(430) Clientes	a	(437) Anticipos de clientes	1.401,10
----------	----------------	---	-----------------------------	----------

En relación a los saldos deudores de dudoso cobro, habría que realizar la dotación de la correspondiente provisión tal como especifican las correcciones valorativas de la norma de valoración 12.^a (página 174).

$$Clientes_D = 1.325 + 640,25 + 840,60 + 2.630,20 + 1.890,25 = 7.326,30$$

7.326,30	(435) Clientes de dudoso cobro	a	(430) Clientes	7.326,30
7.326,30	(694) Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	a	(490) Provisión para insolvencias de tráfico	7.326,30

La determinación de la muestra, se haría¹:

$$E = 44.850 \cdot 0,02 = 897$$

$$T_r = \frac{897}{1 + \frac{1,64}{2,00}} = 492,86$$

$$n = \left(\frac{2.500 \cdot 2,00 \cdot 1,5}{492,86} \right)^2 \simeq 232 \text{ cuentas}$$

Será preciso **reclasificar** la deuda pendiente por el préstamo.

$$Deuda_{corto\ plazo} = 684,10 \cdot 12 = 8.206,20$$

8.206,20	(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito	a	(520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito	8.206,20
----------	---	---	---	----------

Por las materias primas y los envases, teniendo en cuenta lo especificado en las correcciones de valor de existencias en la norma de valoración 13.^a (página 175) es preciso realizar la correspondiente provisión:

3.000,25	(693) Dotación a la provisión de existencias	a	(391) Provisión por depreciación de materias primas	3.000,25
----------	--	---	---	----------

Supuesto 2

La sociedad ABS, S.A. debe realizar la auditoría de sus cuentas de este ejercicio.

Presenta a los auditores el siguiente balance al 31 de diciembre:

ACTIVO		PASIVO	
Terrenos	10.000,00	Capital	700.000,00
Edificios	246.000,00	Beneficios año 1	45.000,00
Maquinaria	385.600,00	Beneficios año 2	75.400,00
Equipos de oficina	30.800,00	Acreedores a corto plazo	78.150,00
Existencias	94.600,00		
Deudores	100.500,00		
Inversiones financieras temporales	10.000,00		
Tesorería	21.050,00		
Total Activo	898.550,00	Total Pasivo	898.550,00

Además, proporciona la siguiente información:

¹Para la determinación de los valores de riesgo, se han utilizado los valores de la tabla 9.3 de la página 121.

1. Todas las partidas de activo están valoradas al coste original.
2. De las cuentas de deudores, el 5% se considera incobrable. No existen saldos pendientes del ejercicio anterior.
3. Los auditores estuvieron presentes en el inventario que se realizó el 28 de diciembre. Como hechos posteriores al mismo:
 - Del examen de las existencias, se observó que había una pérdida irreversible de 20.000,00 €.
 - Así mismo, de una partida de 5.000,00 € incluida en el inventario, al 31 de diciembre no se había recibido la factura del proveedor.

Solución

Por el saldo deudor que se considera incobrable, habría que dotar la provisión (según el sistema global).

5.025,00	(694) Dotación a la provisión por insolvencias de tráfico	a	(490) Provisiones para insolvencias de tráfico	5.025,00
	_____		_____	

Por la pérdida irreversible de los stocks,

20.000,00	(610) Variación de existencias de mercaderías	a	(300) Existencias de mercaderías	20.000,00
	_____		_____	

Por la mercancía recepcionada en los almacenes, pendiente de recibir factura:

5.000,00	(600) Compras	a	(4009) Proveedores, facturas pendientes de recibir	5.000,00
	_____		_____	

Apéndice B

Normas de valoración

1.ª Desarrollo de principios contables

1. Las normas de valoración desarrollan los principales contables, establecidos en la primera parte del texto, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.
2. Las normas valorativas que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.

2.ª Inmovilizado material

1. **Valoración.** Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición. Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.

2. **Precio de adquisición.** El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos del explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

Los Impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables, directamente de la Hacienda Pública.

3. **Coste de producción.** El coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de la fabricación o construcción.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

4. **Valor venal.** El valor venal de un bien es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentra dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

5. **Correcciones de valor de inmovilizado material.** En todos los casos se deducirá las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos.

Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento de inmovilizado material el inferior valor del mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate: en este caso no se mantendrán la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución de valor bien correspondiente.

3.^a Normas particulares sobre inmovilizado material

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

1. **Solares sin edificar.** Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimientos de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.
2. **Construcción.** Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.
3. **Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje.** Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición, o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.
4. Los **utensilios y herramientas** incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.
Con carácter general, los utensilios y las herramientas que no formen parte de una máquina y cuyo período de utilización se estime no superior a un año, deben cargarse como gasto del ejercicio. Y el período de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico: las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.
Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime. Los moldes utilizados para fabricaciones aisladas por encargo, no deben considerarse como inventariables.
5. **Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo por si misma** se cargarán en las cuentas que correspondan del grupo 6. Las cuentas del subgrupo 2 y a fin de ejercicio las cuentas 230/237, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a cuentas del subgrupo 73.
6. **Los costes de renovación, ampliación o mejora** de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimará razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.

7. En casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas inmobilizaciones materiales por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:
- Que su valor global y composición no varíen sensiblemente y
 - Que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

4.^a Inmovilizado inmaterial

Los diversos conceptos comprendidos en el inmovilizado inmaterial se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción; se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones, sin perjuicio de lo señalado en la norma 5.^a.

5.^a Normas particulares sobre inmovilizado inmaterial

En particular se aplicarán que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

- a) **Gastos de investigación y desarrollo:** serán gastos del ejercicio en que se realicen; no obstante, al cierre del ejercicio. podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando reúnan las siguientes condiciones:
- Estará específicamente individual es por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuidos en el tiempo.
 - Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económica del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

- b) **Propiedad industrial:** se contabilizarán es este concepto, los gastos de investigación y desarrollo capitalizados cuando se obtengan la correspondiente patente o similar. Incluido el coste de registro y formalización de la propiedad Industrial.
- c) **Fondo de comercio:** sólo podrá figurará en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.
El fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años. Cuando dicho período exceda de cinco años deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con le límite máximo de los diez años (dicho límite ha sido ampliado a veinte años, LSA art. 194 redacc. Ley 37/1998)
- d) **Derechos de traspaso:** sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.
Los derechos de traspaso deberán amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos.
- e) Se incluirán en el activo los **programas de ordenador**, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa, utilizando los medios propios de que disponga y únicamente en los casos en que este prevista su utilización en varios ejercicios.
En ningún caso podrán figurará en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.
Se aplicarán los mismos criterios de capitalización y amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo.

- f) Cuando por las condiciones económicas del **arrendamiento financiero** no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido. Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

- g) Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprenderá que se trata de un método de financiación, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial, al mismo tiempo deberá reconocerse en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.

6.^a Gastos de establecimiento

Los gastos de establecimiento se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes y servicios que los constituyan. En particular se aplicarán las siguientes normas:

- a) Tendrán la consideración de **gastos de constitución y ampliación de capital** los siguientes: honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad, comisiones y otros gastos de colocación de títulos, etc., ocasionados con motivo de la constitución o ampliación de capital.
- b) Tendrán la consideración de **gastos de primer establecimiento** los siguientes: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento, captación, adiestramiento y distribución de personal; etc. ocasionados con motivo del establecimiento.

Los gastos de establecimientos deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años.

7.^a Gastos a distribuir en varios ejercicios

Se aplicarán las siguientes normas:

1. **Gastos de formalización de deudas.** Los gastos de formalización de deudas se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción.

En principio estos gastos deberán afectarse al ejercicio a que correspondan, excepcionalmente, dichos gastos podrán distribuirse en varios ejercicios, en cuyo caso deberán imputarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero, en todo caso deberán estar totalmente imputados cuando se amorticen las deudas a que correspondan.

2. **Gastos por intereses diferidos.** Los gastos por intereses diferidos se valorarán por la diferencia entre el valor de reembolso y el valor de emisión de las deudas a que correspondan.

Dichos gastos se imputarán a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes y de acuerdo con un plan financiero.

8.^a Valores negociables

1. **Valoración.** Los valores negociables comprendidos en los grupos 2 o 5, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación. A estos efectos, se deberán observar los criterios siguientes:

- a) El importe de los derechos preferentes de suscripción se entenderá incluido en el precio de adquisición,
- b) El importe de los dividendos devengados o de los intereses, explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra, no formarán parte del precio de adquisición. Dichos dividendos o intereses se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento.

A estos efectos, se entenderá por “intereses explícitos” aquellos rendimientos que no formen parte del valor de reembolso.

- c) En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia: al mismo tiempo, se reducirá proporcionalmente el aporte de las correcciones valorativas contabilizadas.

En todo caso, deberá aplicarse el método del precio medio o coste medio ponderado por grupos homogéneos; entendiéndose por grupos homogéneos de valores los que tienen iguales derechos.

2. **Correcciones valorativas.** Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizarán, al menos al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquél. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada. No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determinen un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior.

El precio de mercado será el inferior de los siguientes: cotización media en un mercado secundario organizado correspondiente al último trimestre del ejercicio; cotización del día de cierre del balance o en su defecto la del inmediato anterior.

No obstante lo anterior, cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio, los cuales deberán estar contabilizados en el activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente, a estos efectos, cuando se trate de participaciones, corregido en el importe de las plusvalía tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociados, la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.

9.^a Créditos no comerciales

Se registrarán por el importe entregado. La diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen; siguiendo un criterio financiero y reconociéndose el crédito por intereses en el activo del balance.

Los créditos por venta de inmovilizado se vaporaran por el precio de venta, excluidos en todo caso los intereses incorporados al nominal del crédito, los cuales serán imputados y registrados como se indica en el párrafo anterior.

Los intereses devengados, vencidos o no, figurarán en cuentas de crédito del grupo 2 o 5 en función de su vencimiento.

Se registrarán en dichas partidas de crédito los intereses implícitos que se devenguen; con arreglo a un criterio financiero, con posteridad a la fecha de adquisición del valor.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presentan las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

10.^a Acciones y obligaciones propias

Las acciones propias se valorarán aplicando lo establecido en la norma 8.^a.

En la amortización y enajenación de acciones propias se aplicarán las siguientes reglas:

- a) La amortización de acciones propias dará a la reducción del capital por el importe del nominal de dichas acciones. La diferencia, positiva o negativa, entre el precio de adquisición y el nominal de las acciones deberá cargarse o abonarse, respectivamente, a cuentas de reservas.
- b) Los resultados obtenidos en la enajenación de acciones propias figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe; "Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias" o "Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias", según proceda.

Cuando la empresa adquiriera sus propias obligaciones o bonos para amortizarlos, las diferencias que pudieran producirse entre el coste de adquisición, excluidos los intereses devengados no vencidos, y los valores de reembolso, excluidas las primas no imputadas a resultados reconocidas como gastos a distribuir en varios ejercicios, se cargarán o se abonarán, según proceda, a la cuenta 674 o 774.

11.^a Deudas no comerciales

Figurarán en el balance por su valor de reembolso. La diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el activo del balance; tal diferencia debe imputarse anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidas los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el activo del balance, imputándose anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Las cuentas de crédito figurarán en el balance por el Importe dispuesto, si perjuicio de la información que deba suministrarse en la memoria en relación con el Importe disponible.

12.^a Clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico

Figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el balance como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" o "Gastos a distribuir en varios ejercicios", respectivamente imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

13.^a Existencias

1. **Valoración.** Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.
2. **Precio de adquisición.** El precio de adquisición comprenderá el consignando en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan las adquisiciones cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.
3. **Coste de producción.** El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponde de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.
4. **Correcciones de valor.** Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos se entenderá por valor de mercado:
 - a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto realización si fuese menor.
 - b) Para mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
 - c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento daba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la empresa los considera más convenientes para su gestión.

En casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) que se renueven constantemente;
- b) que su valor global y composición no varíen sensiblemente y,
- c) que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

14.^a Diferencias de cambio en moneda extranjera

1. **Inmovilizado material e inmaterial.** Como norma general su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieran incorporado al patrimonio.
Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como general, sobre el importe resultante de aplicará el párrafo anterior.

2. **Existencias.** Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición, y esta valoración será la que se utilice tanto si se aplica el método de identificación específica para la valoración de las existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos.

Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieren en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado está fijado en moneda extranjera se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha.

3. **Valores de renta variable.** Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que dichos valores se hubieran incorporado al patrimonio. La valoración así obtenida no podrá exceder de la que resulte de aplicará el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre, al valor que tuvieren los valores en el mercado.

4. **Tesorería.** La conversión en moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la empresa se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio, al cierre del ejercicio figurarán en el balance de situación al tipo de cambio vigente en ese momento.

Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargara o abonará respectivamente al resultado ejercicio.

5. **Valores de renta fija, créditos y débitos.** La conversión en moneda nacional de los valores de renta fija así como los créditos y débitos en moneda extranjera se realizará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento. En los casos de cobertura de cambio seguro de cambio o cobertura similar, se considerará únicamente la parte del riesgo no cubierto.

Las diferencias de cambio positivas o negativos de cada valor, débito o crédito se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda, a estos efectos, se agruparán aquellos monedas que aún siendo distintas, gocen de convertibilidad oficial en España .

- a) Las diferencias positivas no realizadas que se produzcan en cada grupo, como norma general, no se integrarán en los resultados y se recogerán en el pasivo del balance como “ingresos a distribuir en varios ejercicios”.
- b) Por el contrario, las diferencias negativos que se produzcan en cada grupo como normal general, se imputarán a resultados.

No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado a resultados de ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorará dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultado de ejercicios anteriores.

Las diferencias positivas diferidas en ejercicios anteriores se imputarán a resultados en el ejercicio que venzan o se cancelen anticipadamente los correspondientes valores de renta fija, créditos y débitos o en la medida en que se vayan reconociendo diferencias en cambio negativas por igual o superior aporte en cada grupo homogéneo.

6. **Normas especiales.** Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera a plazo superior a un año y destinados a la financiación específica del inmovilizado, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para adquirir un activo inmovilizado concreto perfectamente identificable;
- Que el período de instalación de dicho inmovilizado sea superior a doce meses;
- Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado se encuentre en condiciones de funcionamiento;

- Que el importe resultante de la incorporación al coste no supere en ningún caso el valor de mercado o de reposición del inmovilizado.

Los importes capitalizados de acuerdo con esta opción tendrán la consideración de un elemento más del coste del inmovilizado material y, por consiguiente, estarán sujetos a amortización y provisión, en su caso.

Podrán existir también normas especiales aplicables a industrias o sectores específicos con grandes endeudamientos a largo plazo en moneda extranjera. Estas situaciones concretas serán analizadas en la correspondientes adaptaciones sectoriales o en otra normativa de aplicación específica a estas situaciones.

15.^a Impuesto sobre el valor añadido

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la empresa) el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión.

No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

16.^a Impuesto sobre sociedades

Para la contabilización del impuesto sobre sociedades se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendiéndose éste como la base imponible del impuesto, siempre que se deban a las siguientes causas:

- Diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario.
- Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos.
- La admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores.

A estos efectos, se pueden distinguir las siguientes diferencias:

- **Diferencias permanentes:** las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas.
- **Diferencias temporales:** las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en períodos subsiguientes.
- Las **pérdidas compensadas**, a efectos de la determinación de la base imponible.

El gasto a registrar por el impuesto sobre sociedades se calculará sobre el resultado económico antes de impuestos, modificado por las “diferencias permanentes”.

Las “diferencias temporales” y las pérdidas compensadas no modificarán el resultado económico a efectos de calcular el importe del gasto por el impuesto sobre sociedades del ejercicio.

Las existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro.

Para la contabilización del impuesto sobre sociedades habrá que considerar además, que las bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, se considerarán como una minoración en el importe del impuesto sobre sociedades devengado.

De acuerdo con los criterios anteriores, el importe a contabilizar por el impuesto sobre sociedades devengado en el ejercicio se calculará realizando las siguientes operaciones:

- Se obtendrá el “resultado contable ajustado”, que es el resultado económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las “diferencias permanentes” que correspondan al mismo.
- Se calculará el importe del “impuesto bruto”, aplicando el tipo impositivo correspondiente al ejercicio sobre el “resultado contable ajustado”.
- Finalmente, del importe del “impuesto bruto”, según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el de las bonificaciones y deducciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el impuesto sobre sociedades devengado.

El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando el tipo impositivo del ejercicio a la base imponible negativa del mismo.

Las diferencias entre el impuesto sobre sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo por la compensación fiscal de pérdidas, en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, se registrarán en las cuentas 4740, Impuesto sobre beneficios anticipado; 4745, Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio, y 479, Impuesto sobre beneficios diferido.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa den lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas antes mencionadas, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste.

De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los que surjan lógicas acerca de su futura recuperación.

No obstante lo anterior, se pondrá como ingreso o gasto la parte de gravamen que corresponda a las diferencias permanentes; asimismo, se podrán considerar como ingresos las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta. Estos ingresos y gastos podrán ser objeto de periodificación con criterios razonables.

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios, a estos efectos, a final de ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se cargarán a la cuenta 550 Titular de la explotación.

17.^a Compras y otros gastos

En la contabilización de la compra de mercadería y demás bienes para revenderlos se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Los gastos de las compras incluidos los transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones, con exclusión del IVA soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuenta del subgrupo 60.
- b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la compra.
- c) Los descuentos y similares, que le sean concedidos a la empresa por pronto pago, incluidos o no en factura, se considerarán ingresos financieros, contabilizándose en la cuenta 705.
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 60.
- e) Los descuentos y similares posteriores a la recepción de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 608.
- f) La contabilidad de los envases cargados en factura por proveedores, con facultad de su devolución queda expuesta en cuenta 406.

En la contabilización de gastos por servicios serán de aplicación reglas a) a e).

En la contabilización de las pérdidas por enajenación o baja de inventario del inmovilizado o de inversiones financieras temporales, se incluirá como mayor importe de las mismas los gastos inherentes a la operación.

18.^a Ventas y otros ingresos

En la contabilización de la venta de bienes se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Las ventas se contabilizará sin incluir los impuestos que gravan e operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en reglas d) y e) siguientes.
- b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.
- c) Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa a pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gananciales financieros, contabilizándose en la cuenta 665.
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 7.
- e) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 708.
- f) La contabilización de los envases cargados en factura a los clientes con facultad de su recuperación queda expuesta en la cuenta 436.

En la contabilización de ingresos por servicios serán de aplicación reglas a) a e).

En la contabilización de los beneficios por enajenación del inmovilizado o de inversiones financieras temporales, se incluirán como menor importe de los mismos los gastos inherentes a la operación.

19.^a Dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares

En la contabilización de las dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares se incluirán los gastos devengados por las estimaciones realizadas según cálculos actuariales, con el objeto de nutrir los fondos internos necesarios para cubrir las obligaciones legales o contractuales, sin perjuicio de la imputación a la provisión de los rendimientos financieros generados a su favor.

20.^a Subvenciones de capital

Las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido cuando tenga carácter de no reintegrables. A estos efectos serán no reintegrables aquellas en las que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

En el caso de activos no despreciables la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

21.^a Cambios en criterios contables y estimaciones

Por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos pasivos, calculadas a esa fecha que sean consecuencia del cambio de criterio.

Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realiza estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable.

22.^a Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que en materia contable establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable

Apéndice C

Resoluciones del ICAC

C.1. Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.¹

Por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 7 de mayo de 1990 (BOE 17-5-1990) se procedió a efectuar el anuncio de las Normas Técnicas de auditoría, para que en virtud de lo establecido en el número 2 del artículo 5 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, se sometieran durante el plazo de seis meses a información pública.

Una vez transcurrido dicho plazo y efectuadas las alegaciones correspondientes, las Corporaciones públicas representativas de auditores han procedido a su revisión introduciendo las modificaciones y correcciones que se han considerado oportunas.

Efectuadas dichas modificaciones, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de profesores Mercantiles han remitido las Normas Técnicas de Auditoría a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

Primero: La publicación de las Normas Técnicas de Auditoría que se incorporan como Anexo a la presente Resolución.

Segundo: Las mencionadas Normas Técnicas, a excepción de lo previsto en la disposición tercera de la presente Resolución, son de obligado cumplimiento en el ejercicio de la función de auditoría de cuentas regulada por la Ley 19/1988, a todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos de auditoría que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado. A los trabajos efectuados con anterioridad a la citada fecha será de aplicación lo establecido en la disposición segunda de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (BOICAC n.º 1).

Tercero: Las Normas Técnicas sobre informes y los modelos correspondientes serán de aplicación para los informes de auditoría de cuentas que se emitan pasados veinte días de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado y siempre que se refieran a cuentas anuales cerradas después del 30 de junio de 1990.

En los supuestos no previstos en el párrafo anterior será de aplicación lo establecido en la disposición tercera de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (BOICAC n.º 1)

¹Se incluyen las modificaciones introducidas por la Resolución de 1 de diciembre de 1994, del ICAC en los apartados 1.4.3, 3.2.4 b) y 3.9.3 (BOICAC-19).

ANEXO

INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Naturaleza y Contenido de las Normas Técnicas de Auditoría

Las Normas Técnicas de Auditoría constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable.

La ejecución de los trabajos de auditoría debe ajustarse a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, a las disposiciones que se dicten en el desarrollo de la misma y a las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que son de obligado cumplimiento para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Las Normas Técnicas se clasifican en:

- Normas generales.
- Normas sobre ejecución del trabajo.
- Normas sobre informes.

En todo caso, y para lo no establecido en las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquellos en el desarrollo de su actividad. A estos efectos la Corporación profesional elaborará Guías de Procedimientos de Trabajo en las que se recopilen los usos o prácticas habituales en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

En la ejecución de los trabajos de revisión y verificación contable distintos de los de auditoría de cuentas anuales a que alude el apartado 3 del artículo 1 de la Ley 19/1988, serán de obligado cumplimiento las Normas Generales y aquellos aspectos contenidos en las Normas sobre Ejecución del Trabajo y en las de Informes que les sean de aplicación, sin perjuicio del posterior desarrollo de las mismas.

Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales

El objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

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

El auditor de cuentas será responsable frente a la entidad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, de las disposiciones que se dicten en desarrollo de la misma o de las Normas Técnicas de Auditoría. En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidos, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada.

No obstante lo anterior, cuando el auditor descubra a lo largo de su trabajo alguna irregularidad que no afecte a la opinión que debe de expresar en su informe de auditoría, por no tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, deberá comunicar tal circunstancia a aquel órgano de la entidad que, encontrándose a un nivel jerárquico superior al de la persona o personas que cometieron la irregularidad, tenga competencias para resolver la situación planteada.

La opinión técnica del auditor de cuentas otorga una mayor confianza en la fiabilidad de las cuentas anuales. El usuario de informes de auditoría, sin embargo, no debe asumir que la opinión técnica del auditor de cuentas es una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad, ni tampoco una declaración sobre la eficacia o eficiencia con que la dirección ha gestionado los asuntos de la misma. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.

El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:

- El mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.
- La elección y aplicación de los principios y las normas contables apropiados, y
- La salvaguarda de los activos de dicha entidad.

Alcance de la auditoría de Cuentas Anuales

El auditor determinará el alcance de su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Al aplicar dichas Normas Técnicas y decidir los procedimientos de auditoría, así como su extensión, el auditor utilizará su juicio profesional teniendo en cuenta, muy especialmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.

El concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas. En consecuencia, los procedimientos diseñados para soportar la opinión técnica en aquellas áreas más significativas y en las que sea más probable que se puedan producir errores importantes, deben ser más amplios y extensos que en aquellas otras en que no se den estas circunstancias.

El auditor de cuentas deberá requerir de la entidad auditada cuanta información precise para la realización de los trabajos de auditoría. Cualquier limitación impuesta por la entidad auditada o sobrevenida a lo largo del trabajo que impida la aplicación de lo dispuesto en las Normas Técnicas, debe ser considerada en el informe de auditoría como una limitación al alcance.

1. NORMAS TÉCNICAS DE CARÁCTER GENERAL

1.1. Naturaleza

- 1.1.1 Estas Normas regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas.

1.2. Formación técnica y capacidad profesional

- 1.2.1 **La primera norma es:** “La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente”.
- 1.2.2 Cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica.
- 1.2.3 El auditor de cuentas para mantener su capacidad profesional debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos, tanto en el aspecto técnico como en cuanto a sus conocimientos generales económicos financieros. El perfeccionamiento técnico y la capacidad profesional incluyen su continua actualización en las innovaciones que tienen lugar tanto en los negocios como en su profesión. En consecuencia, debe estar actualizado y estudiar, comprender y aplicar las nuevas disposiciones sobre principios contables y procedimientos de auditoría elaborados por los organismos con autoridad dentro de la profesión contable.

- 1.2.4 La Corporación profesional impulsará y facilitará que todos sus miembros tengan una actualización permanente de sus conocimientos en el desarrollo de su profesión. A estos efectos la Corporación profesional comunicará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para su conocimiento, los cursos que se programen según grados o categoría profesional de experiencia y materias a impartir en línea con las innovaciones que tengan lugar tanto en los negocios como en la profesión.
- 1.2.5 La experiencia profesional práctica necesaria para acceder al ejercicio de la profesión se obtendrá mediante la ejecución de trabajos de auditoría bajo la supervisión y revisión de un auditor de cuentas en ejercicio.
- 1.2.6 La formación educativa del auditor de cuentas y su experiencia profesional se complementan entre sí; el auditor en el desempeño de una auditoría deberá sopesar los conocimientos y experiencia de los profesionales del equipo de auditoría para determinar el alcance de la supervisión y de la revisión del trabajo.

1.3. Independencia, integridad y objetividad

- 1.3.1 **La segunda norma es:** “El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad”.
- 1.3.2 La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, 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 sus conclusiones.
- 1.3.3 La 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 la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreproachable.
- 1.3.4 La 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 prejuicio.
- 1.3.5 Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.
- 1.3.6 Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas.
- 1.3.7 El auditor de cuentas debe ser siempre independiente y abstenerse de aceptar el encargo de auditoría en todos aquellos casos en que incurra en una situación incompatible con el ejercicio de sus funciones y, en concreto, en los casos contemplados por la Ley.
- 1.3.8 Debe cuidarse especialmente la independencia cuando la percepción de honorarios por cualquier concepto de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A estos efectos, se considerará como un único cliente el conjunto de empresas o entidades que estén vinculadas por una relación de dominio, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42.1 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física.
- 1.3.9 Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 8 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

- 1.3.10 La Corporación profesional a través de los Comités de disciplina profesional vigilará el cumplimiento de las normas de independencia.

1.4. Diligencia profesional

- 1.4.1 **La tercera norma es:** “El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional”.
- 1.4.2 La debida diligencia profesional impone a cada persona de la organización del auditor, la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.
- 1.4.3 El auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional.
- El auditor de cuentas no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. A estos efectos se considerará que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 25.000 horas de auditoría anuales. En el caso de sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes.
- 1.4.4 El auditor debe demostrar su diligencia profesional en los papeles de trabajo, lo cual requiere que su contenido sea suficiente para suministrar el soporte de la opinión.
- 1.4.5 El auditor, cuando lo considere necesario, podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión.
- 1.4.6 El auditor realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo. Los controles de calidad se configuran a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.
- 1.4.7 Las medidas de control de calidad deben abarcar todos los aspectos de la organización del despacho del auditor, ya que la calidad de sus trabajos depende directamente del conjunto de medios personales y materiales de que dispone, así como de sus procedimientos de trabajo. En consecuencia, los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal interviniente relacionado con su práctica profesional, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.
- 1.4.8 El auditor, cualquiera que sea su tamaño y estructura, debe realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias, tales como nuevas Normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etcétera.
- 1.4.9 El sistema de control de calidad de los auditores de cuentas estará sometido al control de la Corporación profesional con el fin de asegurarse, de forma razonable, de que la actividad profesional de sus miembros cumple las Normas Técnicas de Auditoría.
- 1.4.10 El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:
- Independencia, integridad y objetividad.** Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.
 - Formación y capacidad profesional.** Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación

de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.

- c) **Aceptación y continuidad de clientes.** Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.
- d) **Consultas.** Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.
- e) **Supervisión y control de trabajos.** Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
- f) **Inspección.** Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

1.5. Responsabilidad

- 1.5.1 **La cuarta norma es:** “El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría”.
- 1.5.2 El auditor debe prestar servicios de calidad a sus clientes y con respeto a los intereses de éstos. Sin embargo, esta preocupación por los intereses de sus clientes no debe anteponerse a sus obligaciones para con terceros, interesados en la información económica financiera, en cuanto al mantenimiento de su independencia, integridad y objetividad. Esta dualidad de obligaciones requiere para su cumplimiento un alto grado de responsabilidad y conducta ética.
- 1.5.3 El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

Las funciones del auditor de cuentas tampoco incluyen la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.

1.6. Secreto profesional

- 1.6.1 **La quinta norma es:** “El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones”.
- 1.6.2 El auditor de cuentas ha de mantener estricta confidencialidad sobre toda la información adquirida en el transcurso de la auditoría concerniente a los negocios de sus clientes y, excepto en los casos previstos en la Ley 19/1988 de Auditoría de cuentas, no revelará el contenido de la misma a persona alguna sin autorización estricta del cliente. No obstante, el auditor deberá recoger en su informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales.
- 1.6.3 El auditor tiene, asimismo, el deber de garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.
- 1.6.4 La información obtenida en el transcurso de sus actividades no podrá ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas.

- 1.6.5 El auditor de cuentas deberá conservar y custodiar durante cinco años, a contar desde la fecha del informe, la documentación de la auditoría, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyen las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

1.7. Honorarios y comisiones

- 1.7.1 **La sexta norma es:** “Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente”.
- 1.7.2 Los honorarios profesionales estarán basados en tarifas horarias y deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.
- 1.7.3 La Corporación profesional establecerá tarifas de referencia para que puedan ser tomadas en consideración en aquellos supuestos en que el nombramiento se realice por el Registrador Mercantil o el Juez.
- 1.7.4 No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales. Se entiende por comisiones los pagos en efectivo, la prestación de servicios gratuitos, los regalos o cualquier tipo de remuneración incluyendo la participación en los honorarios de personas que no hubieran tomado parte de forma real y efectiva en el trabajo.

1.8. Publicidad

- 1.8.1 **La séptima norma es:** “El auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes”.
- 1.8.2 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. No obstante, se puede mencionar el nombre del auditor en conferencias, coloquios y artículos de prensa profesionales, y se permite la presentación de servicios a empresas, previamente solicitados a efectos informativos, mediante folletos u otros medios directos, siempre de forma y con un contenido que no perjudique la reputación, prestigio e imagen de la profesión frente a la sociedad.

2. NORMAS TÉCNICAS SOBRE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

2.1. Introducción

Las Normas de Auditoría sobre la Ejecución del Trabajo tienen como objetivo la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores de cuentas independientes en la realización de la auditoría de las cuentas anuales.

2.2. Contrato o carta de encargo

- 2.2.1 El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.
- 2.2.2 En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo.

Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.

- 2.2.3 Antes de aceptar el encargo, el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.

2.3. Planificación

- 2.3.1 **La primera norma es:** “El trabajo se planificará apropiadamente”.
- 2.3.2 La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad. El alcance con que se lleve a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el auditor tenga de la misma, del conocimiento del tipo de negocio en que la empresa se desenvuelve, de la calidad de la organización y del control interno de la entidad.

- 2.3.3 Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:
- Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de sus transacciones.
 - Los procedimientos y principios contables 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.
- 2.3.4 El auditor deberá documentar adecuadamente el plan de la auditoría.
- 2.3.5 A través de la planificación de su examen, el auditor debe determinar, entre otros aspectos, la naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar y preparar un programa de auditoría escrito.
- 2.3.6 El programa de auditoría facilita un control y seguimiento más eficaz del trabajo realizado y se utilizará para transmitir instrucciones a los miembros del equipo del auditor en cuanto al trabajo a realizar. Debe indicar con suficiente detalle las pruebas de auditoría que el auditor considera necesarias para conseguir los objetivos del examen.
- 2.3.7 Al aplicar el programa, el auditor debe guiarse por los resultados obtenidos en los procedimientos y consideraciones de la fase de planificación. Conforme al examen avanza, es posible que se produzcan cambios respecto de las condiciones esperadas, que hagan necesario modificar los procedimientos de auditoría inicialmente previstos. Tales modificaciones deberán documentarse adecuadamente.

Consideraciones sobre el tipo de negocio de la Entidad.

- 2.3.8 El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:
- Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
 - Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.
 - Identificar la existencia de normativa de control interno.
 - Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etcétera.
 - Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia.
 - Evaluar si los principios y normas de contabilidad utilizados son apropiados y si guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- 2.3.9 El auditor debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar. Ello comporta analizar, entre otros aspectos, los siguientes:
- El tipo de negocio.
 - El tipo de productos o servicios que suministra.
 - La estructura de su capital.
 - Sus relaciones con otras empresas del mismo grupo y terceras vinculadas.
 - Las zonas de influencia comercial.
 - Sus métodos de producción y distribución.
 - La estructura organizativa.
 - La legislación vigente que afecta a la entidad.
 - El manual de políticas y procedimientos.

Consideraciones sobre el sector de negocio de la entidad.

- 2.3.10 El auditor debe también considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el cual se desenvuelve la entidad, tales como:
- Condiciones económicas.
 - Regulaciones y controles gubernamentales.
 - Cambios de tecnología.
 - La práctica contable normalmente seguida por el sector.
 - Nivel de competitividad.
 - Tendencias financieras y ratios de empresas afines.
- 2.3.11 Todos estos conocimientos se adquieren normalmente:
- A través de sus trabajos previos para la propia entidad o de su experiencia en el sector.
 - Mediante información solicitada al personal de la entidad.
 - De los papeles de trabajo de años anteriores.
 - De publicaciones profesionales y textos editados dentro del sector.
 - De cuentas anuales de otras entidades del sector.

Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría.

- 2.3.12 El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:
- Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
 - Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
 - La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.
 - La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
 - La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
 - El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
 - La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
 - El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.
 - La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
 - La participación de expertos.

Preparación del programa de auditoría.

- 2.3.13 El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría. El programa debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y será lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo.

En la preparación del programa de auditoría, el auditor habiendo obtenido cierto conocimiento del sistema de contabilidad y de los correspondientes controles internos, puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos a la hora de determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. El auditor puede decidir confiar en determinados controles internos como un medio eficaz y eficiente para la realización de la auditoría. Sin embargo, el auditor puede decidir no basarse

en controles internos cuando existan otros medios más eficientes de obtención de pruebas o evidencia suficiente y adecuada en auditoría. El auditor deberá considerar también el momento de realizar los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros auditores o expertos.

El plan global y el correspondiente programa deberán revisarse a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del control interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se vayan realizando.

2.4. Estudio y evaluación del sistema de control interno.

2.4.1 **La segunda norma es:** “Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría”.

2.4.2 A tal efecto es preciso distinguir entre el estudio destinado a evaluar y mejorar el sistema de control interno de una entidad, realizado por el auditor en su calidad de experto y en virtud de mandato específico, del estudio y evaluación de control interno que se realiza en el contexto de una auditoría, y al que se refiere estas Normas Técnicas.

Definiciones y conceptos básicos

2.4.3 El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección.

2.4.4 Esta definición es, posiblemente, más amplia que el significado que normalmente se atribuye al término, ya que las implicaciones de un sistema de control interno, se extienden más allá de las materias que lo relacionan con los departamentos contable y financiero.

2.4.5 El control interno, en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser caracterizados bien como contables o administrativos, tales como:

- a) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables.
- b) Los controles administrativos se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.

2.4.6 La división del control interno en controles contables y controles administrativos ha sido determinada con el propósito de clarificar el alcance del estudio y evaluación del sistema de control interno. Es obvio que el auditor independiente debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de estas normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación.

2.4.7 Por definición, el control interno confiere una seguridad razonable, pero no absoluta de que los objetivos del mismo se cumplirán. La implantación y mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la Dirección, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias.

2.4.8 Todo sistema de control interno tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Además de aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de existir colusión de los empleados implicados en el control interno.

Igualmente los procedimientos basados en el objetivo de asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, resultarían ineficaces si las decisiones de ésta se tomaran de una forma errónea o irregular.

Control interno contable

- 2.4.9 Los objetivos del sistema de control interno de tipo contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización, ejecución, registro y finalmente la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción, con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas y que se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas. En particular, la autorización de las transacciones es una función de la Dirección asociada directamente con su responsabilidad para alcanzar los objetivos.

Estudio y evaluación del sistema de control interno

- 2.4.10 El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:
- a) La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.
 - b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

Revisión del sistema

- 2.4.11 La revisión del sistema es principalmente un proceso de obtención de información respecto a la organización y a los procedimientos establecidos, con objeto de que sirva como base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema. La información requerida para este objetivo se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal apropiado del cliente y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos, instrucciones al personal, etcétera.
- 2.4.12 La información relativa al sistema será documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas o cualquier otra forma de descripción de un circuito administrativo y adaptándose a las circunstancias o preferencias del auditor.
- 2.4.13 Con objeto de verificar la información obtenida, a veces se adopta el procedimiento de seguir el ciclo completo de una o varias transacciones a través del sistema. Esta práctica, además de ser útil para el propósito indicado, permite que las partidas seleccionadas pueden ser consideradas como parte de las pruebas de cumplimiento.

Pruebas de cumplimiento

- 2.4.14 La finalidad de las pruebas de cumplimiento es proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos. Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, cuando los procedimientos de control no son satisfactorios, el auditor no debe confiar en los mismos.

El auditor podrá omitir parte o toda la comprobación de los sistemas de control interno cuando ese trabajo no fuese efectivo en términos de coste-eficacia, siempre que las pruebas alternativas, de naturaleza substantiva, le permitan satisfacerse razonablemente de las afirmaciones de la Dirección sobre las cuentas (párrafo 2.5.22) que se vean afectadas por esta decisión. A tal efecto debe tomarse en consideración la naturaleza o número de las transacciones o saldos involucrados, los métodos de procesamiento de datos que se estén usando y los procedimientos de auditoría que puedan ser aplicados al realizar las pruebas substantivas.

- 2.4.15 La naturaleza de los procedimientos de control interno y la evidencia disponible sobre su cumplimiento determinan, necesariamente, la naturaleza de las pruebas de cumplimiento e influyen sobre el momento de ejecución y extensión de tales pruebas. Las pruebas de cumplimiento están íntimamente interrelacionadas con las pruebas substantivas y, en la práctica, los procedimientos de auditoría suministran, al mismo tiempo, evidencia de cumplimiento de los procedimientos de control interno contable, así como la evidencia requerida de las pruebas substantivas.

Período en que se desarrollan las pruebas y su extensión

- 2.4.16 La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección, y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.

Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el período que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado en la selección de la muestra.

- 2.4.17 Los auditores independientes podrán realizar las pruebas de cumplimiento durante su trabajo preliminar.
- 2.4.18 Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria. Los factores que deben considerarse a este respecto incluyen:
- a) Los resultados de las pruebas durante el período preliminar.
 - b) Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
 - c) La extensión del período restante.
 - d) La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
 - e) La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas substantivas realizadas por el auditor independiente o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
 - f) Otros puntos que el auditor puede considerar de interés.

Evaluación del sistema de control interno

- 2.4.19 Una función de control interno, desde el punto de vista del auditor independiente, es la de suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando así la fiabilidad e integridad de los registros contables. La revisión del control interno por parte del auditor independiente le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para formular una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales.
- 2.4.20 El planteamiento conceptualmente lógico de la evaluación que hace el auditor del control interno, consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:
- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
 - b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
 - c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
 - d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:

- La naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
 - las sugerencias a hacer al cliente.
- 2.4.21 En la aplicación práctica del enfoque antes descrito, los dos primeros apartados se realizan principalmente por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el auditor. Sin embargo, se requiere el juicio profesional para la interpretación, adaptación o extensión de dicho material de trabajo, para que resulte apropiado a cada situación particular. El tercer apartado se lleva a cabo durante la revisión del sistema y la realización de las pruebas de cumplimiento y, el último, se logra al ejercer el juicio profesional en la evaluación de la información obtenida en los apartados precedentes.
- 2.4.22 La revisión que haga el auditor del sistema de control interno y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con cada uno de los objetivos que se pretenden alcanzar mediante la evaluación del sistema.

Los controles y deficiencias que afecten a cada una de las afirmaciones de la Dirección de la entidad y tipos de transacciones deben ser evaluados independientemente y no son compensatorios en su efecto.

- 2.4.23 La evaluación de los controles internos contables hecha por el auditor para cada tipo significativo de transacciones, debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo. Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la revisión del auditor y sus pruebas no revelan ninguna situación que se considere como una deficiencia importante para su objetivo. En este contexto, una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que errores o irregularidades —por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas— pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados de la empresa en el curso normal de ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

Interrelación con otros procedimientos de auditoría

- 2.4.24 El riesgo final del auditor es una combinación de tres riesgos diferentes. El primero está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales. El segundo es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente existe un tercer riesgo, consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.
- 2.4.25 La combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar el riesgo final mediante un adecuado equilibrio entre pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.
- 2.4.26 La amplitud de las pruebas substantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales, así como su naturaleza y el momento de su aplicación, será tanto menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento del control interno.

Comunicación de las debilidades significativas de control interno

- 2.4.27 El auditor comunicará a la Dirección de la entidad las debilidades significativas identificadas en las pruebas de auditoría realizadas, con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de auditoría de cuentas anuales.

2.5. Evidencia

- 2.5.1 **La tercera norma es:** “Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre

los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas”.

Naturaleza de la evidencia

- 2.5.2 La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido.
- 2.5.3 La naturaleza de 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 que se examinan.
- 2.5.4 La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor.
- 2.5.5 No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo de su trabajo.

Evidencia suficiente

- 2.5.6 Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.

El muestro estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.

- 2.5.7 El nivel de evidencia a obtener por el auditor, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionarle información sobre las circunstancias en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.
- 2.5.8 Para decidir el nivel necesario de evidencia, el auditor debe en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos epígrafes de las cuentas anuales y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.
- 2.5.9 El juicio del auditor con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia se ve afectado por factores tales como:
 - a) El riesgo de que existan errores en las cuentas. Este riesgo se ve afectado por:
 - i. La naturaleza de la transacción.
 - ii. La calidad del control interno.
 - iii. La naturaleza del negocio y la industria en la que se opera.
 - iv. Las situaciones especiales que pueden influir en la gestión.
 - v. La situación financiero-patrimonial de la entidad.
 - b) La importancia relativa de la partida analizada en relación con el conjunto de la información financiera.
 - c) La experiencia adquirida en auditorías precedentes de la entidad.
 - d) Los resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría, incluyendo fraudes o errores que hayan podido ser descubiertos.

- e) La calidad de la información económico-financiera disponible.
 - f) La confianza que le merezcan la Dirección de la entidad y sus empleados.
- 2.5.10 El auditor deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el coste que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener, y la utilidad final probable de los resultados que obtendría. Ello, no obstante, independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas anuales.
- 2.5.11 La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a denegar su opinión.

Evidencia adecuada

- 2.5.12 El concepto de “adecuación” de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto “suficiencia” tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, adecuación y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen.
- 2.5.13 La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional.
- 2.5.14 El auditor debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia sean los convenientes en las circunstancias.

Importancia relativa-riesgo probable

- 2.5.15 Los criterios que afectan a la “cantidad” (suficiencia) y a la “calidad” (adecuación) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de “importancia relativa” y “riesgo probable”. Estos criterios deben servir, asimismo, para la formación de su juicio profesional.
- 2.5.16 La “importancia relativa” puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios y normas de contabilidad, necesariamente habrá de ser contemplado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del auditor independiente y, consecuentemente, en las normas reguladoras de la profesión de auditoría.
- 2.5.17 La consideración del “riesgo probable” supone 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 o incompleta sobre la misma.
- 2.5.18 Para la evaluación del “riesgo probable” debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa.

Pruebas para obtener evidencia

- 2.5.19 La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas.
- 2.5.20 Las pruebas de cumplimiento, tienen como objeto obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida.

Para obtener evidencia sobre el sistema de control interno, el auditor deberá realizar pruebas de cumplimiento del sistema, para asegurarse de su:

- Existencia: El control existe.

- Efectividad: El control está funcionando con eficacia.
 - Continuidad: El control ha estado funcionando durante todo el período.
- 2.5.21 Las pruebas substantivas tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en las pruebas de transacciones y saldos, así como en las técnicas de examen analítico.
- 2.5.22 El auditor deberá obtener evidencia mediante pruebas substantivas en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas.
- Existencia: Los activos y pasivos existen en una fecha dada.
 - Derechos y Obligaciones: Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
 - Acaecimiento: Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
 - Integridad: No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
 - Valoración: Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
 - Medición: Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.
 - Presentación y desglose: Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y de la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

Métodos de obtener evidencia

- 2.5.23 La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:
- a) Inspección.
 - b) Observación.
 - c) Preguntas.
 - d) Confirmaciones.
 - e) Cálculos.
 - f) Técnicas de examen analítico.
- 2.5.24 Los datos contables y, en general, toda información interna, no puede considerarse por sí mismo, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.
- 2.5.25 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 proporcionan 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.
- 2.5.26 La observación consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros. Por ejemplo, el auditor puede observar como el personal de la entidad realiza un inventario físico o la aplicación de un control.
- 2.5.27 Las preguntas consisten en obtener información apropiada de las personas de 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.
- 2.5.28 Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la

carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente. Por ejemplo, el auditor, normalmente, deberá solicitar confirmación de saldos o transacciones a través de la comunicación directa con terceros (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.).

- 2.5.29 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.
- 2.5.30 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.).
- 2.5.31 La evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo de auditor como justificación y soporte de trabajo efectuado.

2.6. Documentación del trabajo

- 2.6.1 Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor, de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión.
- 2.6.2 El propósito de los papeles de trabajo es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y en suministrar evidencia del trabajo llevado a cabo para respaldar la opinión del auditor.
- 2.6.3 Los auditores deben conservar todos los documentos de trabajo que puedan constituir las debidas pruebas de su actuación, encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas anuales que hayan examinado.
- 2.6.4 El archivo permanente de papeles de trabajo es un conjunto coherente de documentación conteniendo información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en auditorías sucesivas.
- 2.6.5 El archivo de papeles de trabajo del ejercicio es un conjunto coherente de documentación, conteniendo información relativa a las cuentas anuales sujetas a auditoría en el ejercicio en cuestión.
- 2.6.6 Los papeles de trabajo deben:
 - a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
 - b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
 - c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
 - d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.
 - e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos, la actuación realizada.
- 2.6.7 Puede decirse, en términos generales, que los papeles deben prepararse a medida que se completa el trabajo de la auditoría, y han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas.
- 2.6.8 Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:
 - a) Copia de los estatutos de la sociedad y de cualquier otro documento de naturaleza jurídica en relación con su regulación y funcionamiento legal.
 - b) Constancia del proceso de planificación y de los programas de auditoría.
 - c) Constancia del estudio y evaluación del sistema de control interno contable mediante descripciones narrativas, cuestionarios o flujogramas o una combinación de éstos.

- d) Los principios contables y criterios de valoración seguidos.
 - e) Conclusiones alcanzadas por el auditor en relación con los aspectos significativos de la auditoría, incluyendo cómo han ido siendo resueltos o tratados los asuntos excepcionales y las salvedades puestas de manifiesto a través de la auditoría.
 - f) Una copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría.
 - g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.
 - h) Confirmaciones o certificados recibidos de terceros.
 - i) Indicación de quien realizó los procedimientos de auditoría y cuando fueron realizados.
 - j) Constancia de que el trabajo realizado por los ayudantes ha sido supervisado y revisado.
 - k) Extractos de las actas de las Juntas de Accionistas, Consejos de Administración y otros órganos de Dirección o vigilancia.
- 2.6.9 Los papeles de trabajo son susceptibles de normalización, lo cual mejora la eficacia de su preparación y revisión.
- 2.6.10 Los papeles de trabajo del auditor deben indicar las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que se hubiera llegado.
- 2.6.11 Es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.
- 2.6.12 Los papeles de trabajo pertenecen al auditor. Deben tomarse las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación. No deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de la práctica profesional.

2.7. Supervisión

- 2.7.1 La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los profesionales del equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que se lograron esos objetivos. La supervisión comporta, entre otros, los siguientes procedimientos:
- a) Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría.
 - b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
 - c) Revisar el trabajo efectuado.
 - d) Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
 - e) Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participen en la auditoría.
- 2.7.2 El grado de supervisión depende, entre otros factores, de la complejidad del trabajo y de la capacitación de los profesionales del equipo de auditoría.
- 2.7.3 Los profesionales del equipo de auditoría deben tener un claro conocimiento de sus responsabilidades y de los objetivos que se persiguen a través de los procedimientos de auditoría que han de ejecutar. Asimismo, el auditor debe asegurarse de que dichos profesionales conocen suficientemente la naturaleza del negocio de la entidad en lo que tiene que ver con el trabajo de auditoría y los posibles problemas de contabilidad y auditoría que se puedan plantear. Dicho conocimiento debe permitir que se puedan detectar asuntos conflictivos que, de producirse, deberán ponerse en conocimiento del auditor para que éste pueda ponderar su importancia y tomar las decisiones pertinentes.
- 2.7.4 El trabajo de cada profesional del equipo de auditoría debe ser revisado al objeto de determinar si se ha ejecutado adecuadamente y si, como resultado del mismo, pueden alcanzarse las conclusiones inicialmente esperadas al diseñar el procedimiento en cuestión.

3. NORMAS TÉCNICAS SOBRE INFORMES

3.1. Introducción

3.1.1 El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor y su opinión profesional sobre las mismas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, disposiciones que se dicten en su desarrollo y las presentes Normas Técnicas.

3.1.2 En la preparación de su informe el auditor ha de tener presente y cumplir las siguientes normas:

Primera: El auditor debe manifestar en el informe si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada y han sido formuladas de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados.

Son principios y normas de Contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca, en su caso, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y
- d) la demás legislación que sea específicamente aplicable.

Cuando existan operaciones o hechos económicos no contemplados en la normativa anterior, el auditor basará su opinión profesional en normas contables facultativas emitidas por organizaciones nacionales o internacionales solventes, siempre que las mismas reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) No sean contrarias a los principios y normas contables obligatorios.
- b) Hayan sido aceptadas con generalidad por los profesionales mediante declaraciones expresas de las organizaciones en que aquéllas estén encuadradas.
- c) Su aplicación permita la obtención de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada.

Segunda: El informe expresará si los principios y normas contables generalmente aceptados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Tercera: El auditor debe manifestar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados.

Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo.

Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

Cuarta: El auditor expresará en el informe su opinión en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, o una afirmación de que no se puede expresar una opinión, y en este caso, las causas que lo impidan. Cuando se exprese una opinión con salvedades (reservas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) o desfavorable sobre las cuentas anuales, se deberán exponer las razones que existan para ello.

Se entiende por opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, la que se deduce de una planificación y ejecución de los trabajos de auditoría dirigida a formarse y soportar una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar y no sobre todos y cada uno de sus conceptos o partidas de las cuentas anuales individualmente considerados, dado que ello requeriría un alcance del trabajo sustancialmente mayor, que no es el objeto de una auditoría.

Quinta: El auditor indicará en su informe si la información contable que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales auditadas.

3.2. Elementos básicos del Informe de auditoría independiente de cuentas anuales

El informe de auditoría independiente de las cuentas anuales deberá contener los elementos básicos que se detallan a continuación:

3.2.1 Título o identificación del informe.

El informe deberá identificarse como “Informe de auditoría independiente de las cuentas anuales”, con objeto de distinguirlo de los informes sobre otros trabajos de revisión y verificación de estados o documentos contables regulados en la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas.

3.2.2 Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo.

El informe de auditoría deberá identificar a la persona o personas a quienes vaya dirigido (normalmente los accionistas o socios). También se hará mención de la persona que efectuó el nombramiento, cuando esta última no coincida con el destinatario.

3.2.3 Identificación de la entidad auditada.

El informe del auditor contendrá el nombre o razón social completos de la entidad objeto de la auditoría.

3.2.4 Párrafo de alcance de la auditoría.

Este párrafo, que será el primero del informe, incluirá los siguientes aspectos:

a) Identificación de los documentos que comprenden las cuentas anuales objeto de la auditoría que se adjuntan al informe, es decir, el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

b) Referencia sintetizada y general a las Normas Técnicas de Auditoría aplicadas en el trabajo realizado.

A este respecto se entiende por normas de auditoría generalmente aceptadas: Las contenidas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como en su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. Las Normas Técnicas de Auditoría publicadas conforme a lo establecido en el Capítulo II del Real Decreto 1636/1990. Para lo no establecido en las normas técnicas publicadas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad.

c) Una indicación de aquellos procedimientos previstos en las citadas Normas Técnicas que no hubieran podido aplicarse como consecuencia de limitaciones al alcance del examen del auditor. Si el auditor no incluyera limitaciones en este párrafo, se entenderá que ha llevado a cabo los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas Técnicas en el apartado b) anterior.

3.2.5 Párrafo de opinión.

El auditor manifestará en este párrafo de forma clara y precisa su opinión sobre los siguientes extremos:

a) Si las cuentas anuales consideradas en todos los aspectos significativos expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, así como si las mismas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada.

b) Si dichos principios y normas contables generalmente aceptados han sido aplicados uniformemente.

De la misma forma, el auditor hará constar en este párrafo de opinión la naturaleza de cualquier salvedad significativa sobre las cuentas anuales. Cuando se diera esta circunstancia, es preciso que se incluya la expresión “excepto

por”. Cuando la salvedad o salvedades fueran muy significativas, el auditor deberá denegar su opinión o expresar una opinión desfavorable.

3.2.6 Párrafo de salvedades.

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, deberá exponer las razones justificativas de forma detallada. Para ello, utilizará un párrafo o párrafos intermedios entre el de alcance y el de opinión, detallando su efecto en las cuentas anuales cuando éste sea cuantificable o la naturaleza de la salvedad si su efecto no fuese susceptible de ser estimado razonablemente.

3.2.7 Párrafo de “énfasis”.

En circunstancias excepcionales, el auditor debe poner énfasis en su informe sobre algún asunto relacionado con las cuentas anuales, a pesar de que figure en la memoria, pero sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su opinión.

En este caso podrían encontrarse las indicaciones relativas a que la entidad auditada ha realizado transacciones importantes con entidades o personas vinculadas a ella, cuando éstas sean no usuales, que han sucedido acontecimientos con efectos importantes entre la fecha de cierre del ejercicio y la del informe de auditoría que no modifiquen las cuentas anuales, que la entidad no ha aplicado uno o varios principios o normas contables generalmente aceptados en aquellos casos excepcionales en que su aplicación impidiera que las cuentas anuales presentaran la imagen fiel, o que en los resultados extraordinarios se recojan gastos o ingresos correspondientes a ejercicios anteriores, cuando estos sean significativos.

Al no tratarse de una salvedad, el auditor no deberá hacer referencia a este párrafo de “énfasis” en su párrafo de “opinión”. Sin embargo, un párrafo de salvedad, en ningún caso, debe ser sustituido por un párrafo de énfasis.

3.2.8 Párrafo sobre el Informe de gestión.

El auditor manifestará en este párrafo, el alcance de su trabajo y si la información contable que contiene el citado Informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio.

3.2.9 Nombre, dirección y datos registrales del auditor.

Con independencia del nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas, el informe debe mostrar, la dirección de su despacho y su número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3.2.10 Firma del auditor.

El informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder a uno o varios socios auditores de cuentas ejercientes.

3.2.11 Fecha de emisión del informe.

El informe de auditoría deberá contener la fecha de emisión, a fin de determinar claramente hasta qué momento el auditor es responsable de realizar procedimientos de auditoría relativos a hechos posteriores que pudieran afectar a las cuentas examinadas. Esta fecha coincidirá con la de terminación del trabajo en las oficinas de la entidad auditada, y en ningún caso podrá ser anterior a la fecha de formulación de dichas cuentas por los administradores.

3.3. Hechos posteriores a la fecha de las cuentas anuales

3.3.1 El auditor está obligado a emitir su informe sobre las cuentas anuales con referencia a la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, pueden producirse hechos —ya sean acontecimientos o transacciones— con posterioridad a la fecha de cierre, pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en consecuencia, precisen en ciertos casos ser incorporados a las mismas y en otros ser mencionados en la Memoria.

Existen dos grandes tipos de hechos posteriores:

- a) Aquellos que proporcionan una evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían a la fecha de cierre de las cuentas y que, por suponer diferencias con las estimaciones de los administradores inherentes al

proceso de formulación de las cuentas anuales originalmente realizadas, deberían suponer una modificación de las mismas.

- b) Los que evidencian condiciones que no existían a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que no deberían suponer una modificación de las cuentas, pero que por su importancia deberían ser comunicadas al destinatario de las cuentas anuales para evitar una interpretación errónea o incompleta de las mismas.

3.3.2 Si la entidad auditada no modificara las cuentas anuales o no desglosara el hecho posterior, según procediera, el auditor deberá incluir una salvedad en su informe explicando este incumplimiento, según se describe en el epígrafe 3.7.7 de estas Normas.

3.4. Hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega

3.4.1 La fecha del informe representa la fecha en que el auditor ha completado sus procedimientos de auditoría para formarse su opinión sobre las cuentas anuales. Por lo tanto, el auditor no tiene obligación alguna de extender sus procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría. No obstante, si en el intervalo entre la fecha de emisión del informe y la de entrega al destinatario llegase a conocimiento del auditor, alguna información significativa y fiable, a su buen criterio, referida a hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de terminación de su trabajo en las oficinas de la entidad, que hubiera analizado de encontrarse aún realizando la auditoría, deberá investigar el hecho, y en el caso de que requiera ajuste o desglose en las cuentas anuales y éstas no fueran oportunamente rectificadas por la entidad auditada, el auditor deberá incluir una salvedad en su informe de auditoría.

3.4.2 En estos casos, el auditor deberá modificar la fecha original de su informe mediante una de las dos siguientes alternativas:

- a) Usar dos fechas para el informe. La primera fecha correspondería a la fecha de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda haría referencia específica al hecho concreto posterior desglosado en la nota explicativa de la Memoria o el párrafo de salvedad donde se explica el hecho y la falta de ajuste de las cuentas o su desglose en la Memoria, según fuera procedente. De esta forma, el auditor limitaría expresamente su responsabilidad en cuanto a hechos posteriores a aquél o aquéllos incorporados en la Memoria o considerados en su informe.
- b) Fechar su informe en la última de las fechas, es decir, la que corresponde al hecho posterior. En este segundo caso, la responsabilidad del auditor incluye el extender sus procedimientos de auditoría sobre hechos posteriores ocurridos hasta esta última fecha.

3.5. El informe de gestión

3.5.1 Ciertas entidades, bien por exigencia legal o voluntariamente, pueden presentar el informe de gestión que contendrá, al menos, la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la entidad. Este informe debe incluir igualmente indicaciones sobre los acontecimientos importantes para la entidad ocurridos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquella, las actividades en materia de investigación y desarrollo y las adquisiciones de acciones propias. El informe de gestión no forma parte de las cuentas anuales.

3.5.2 La responsabilidad del auditor con respecto al citado informe de gestión consiste en comprobar que la información contable contenida en el mismo concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables auditados de la entidad. No obstante, el auditor deberá analizar la totalidad del informe de gestión para determinar si el mismo contiene contradicciones patentes con la información obtenida durante su auditoría de las cuentas anuales o si pudiera existir algún error evidente en la información económico-financiera presentada por los administradores, si estas circunstancias fueran significativas.

- 3.5.3 Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión de la entidad auditada, el informe del auditor deberá incluir un párrafo adicional que describa que dicho informe no forma parte integrante de las cuentas anuales y donde el auditor concluya sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la de las cuentas anuales. Si existieran contradicciones significativas entre ambos tipos de información u otros errores evidentes, y tras las oportunas investigaciones el auditor concluyera que el informe de gestión es incorrecto pero los administradores se negaran a incluir las modificaciones oportunas, el auditor deberá describir en su informe las contradicciones o errores significativos observados.

3.6. La opinión del auditor

Tipos de opinión

- 3.6.1 El informe de auditoría de cuentas anuales debe contener uno de los siguientes tipos de opinión:
- a) Favorable.
 - b) Con salvedades.
 - c) Desfavorable.
 - d) Denegada.

Opinión favorable

- 3.6.2 En una 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 y aplicados y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Este tipo de opinión sólo podrá expresarse cuando concurren las siguientes circunstancias:

- El auditor haya realizado su trabajo, sin limitaciones, de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría.
- Las cuentas anuales, incluyendo la información necesaria y suficiente en la Memoria para su interpretación y comprensión adecuada, se hayan formulado de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Opinión con salvedades

- 3.6.3 Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias por ser muy significativas impidan que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas.

- 3.6.4 Las circunstancias que pueden dar lugar a una opinión con salvedades, en caso de que sean significativas en relación con las cuentas anuales, son las siguientes:

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

Al emitir un informe con salvedades, el auditor deberá utilizar en el párrafo de "opinión" la expresión "excepto por" para presentar las mismas y se hará

referencia a otro párrafo “intermedio” entre el de alcance y el de opinión en el que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales. Este párrafo intermedio no será necesario en el caso de salvedad por falta de uniformidad en la aplicación de principios y normas contables, donde bastará expresar la conformidad o no del auditor con el cambio acaecido y hacer referencia a una nota explicativa en la Memoria.

En la sección 3.7 de estas Normas se describen con mayor detalle cada una de estas circunstancias, así como el efecto que las mismas suponen en la redacción del informe del auditor.

Opinión desfavorable

- 3.6.5 La 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 de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.
- 3.6.6 Para que el auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que, a su juicio, afectan a las cuentas anuales en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos que hacen que concluya de forma desfavorable.
- 3.6.7 Cuando un auditor emite una opinión desfavorable, debe exponer todas las razones que le obligan a emitirla en un párrafo “intermedio” de su informe, describiendo el efecto y los motivos por los que ha alcanzado este tipo de conclusión.
- 3.6.8 Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existen incertidumbres o cambios de principios y normas contables generalmente aceptados, el auditor detallará estas salvedades en su informe.
- 3.6.9 En la sección 3.7 de estas Normas se describen con mayor detalle las circunstancias que pueden dar origen a este tipo de opinión, así como la redacción del informe del auditor.

Opinión denegada

- 3.6.10 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.
- 3.6.11 La necesidad de denegar la opinión puede originarse exclusivamente por:
- Limitaciones al alcance de la auditoría, y/o
 - Incertidumbres,
- de importancia y magnitud muy significativas que impidan al auditor formarse una opinión.
- 3.6.12 Siempre que el auditor deniegue su opinión debido a una o varias limitaciones significativas al alcance de su auditoría, ya fueran impuestas por el cliente o por las circunstancias, deberá adoptar en su informe la redacción que se presenta en el epígrafe 3.7.4 de estas Normas. Cuando la denegación se debiera a una incertidumbre, el informe deberá redactarse conforme al epígrafe 3.7.12.
- 3.6.13 Aunque por las razones apuntadas el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafo distinto al de opinión, cualquier salvedad que por error o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados o cambios en los mismos hubiese observado durante la realización de su trabajo.

Opinión parcial no permitida

- 3.6.14 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 sobre dichas cuentas anuales en su conjunto.

3.7. Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor

Limitación al alcance

- 3.7.1 Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por estas Normas Técnicas, o aquellos otros procedimientos adicionales que el auditor considera necesarios en el caso concreto de acuerdo con su buen juicio profesional, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la entidad auditada.
- 3.7.2 Las limitaciones al alcance de la auditoría pueden provenir de la propia entidad auditada o venir impuestas por las circunstancias. A título de ejemplo, entre las primeras se contarían la negativa de la entidad auditada al envío de cartas de solicitud de confirmación de saldos o a permitir presenciar un recuento físico de existencias que el auditor considera procedimientos necesarios en esa auditoría. Entre las limitaciones impuestas por las circunstancias, estarían la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio.
- 3.7.3 Existe, en algunos casos, la posibilidad de aplicar métodos alternativos de auditoría que sean prácticos en las circunstancias para poder obtener evidencia suficiente y adecuada que permita eliminar así la limitación inicialmente encontrada. En estos casos, es responsabilidad de la entidad auditada el facilitar la información alternativa, no estando el auditor obligado a elaborar por sí mismo la información de la que debería disponer la entidad.
- 3.7.4 Ante una limitación al alcance, la decisión del auditor de cuentas sobre denegar la opinión o emitirla con salvedades dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir al respecto, el auditor de cuentas tendrá en consideración la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales. Cuando las limitaciones al alcance son muy significativas e impuestas por la entidad, el auditor de cuentas, deberá denegar su opinión sobre las cuentas anuales.

Al emitir una opinión con salvedades, se detallarán las limitaciones en un párrafo intermedio, y el párrafo de alcance deberá indicar: "... nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada a continuación, el trabajo ha sido realizado de acuerdo con ..." y el párrafo de opinión se redactará: "En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos ..., las cuentas anuales adjuntas expresan ...".

En caso de denegar la opinión, además de lo mencionado en cuanto a salvedades para los otros párrafos, el de opinión indicará: "Dada la importancia de la limitación al alcance de nuestro trabajo descrita en la salvedad anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas".

Error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados.

- 3.7.5 Las cuentas anuales han de expresar la imagen fiel, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados. Durante su trabajo, el auditor puede identificar una o varias de las circunstancias siguientes que suponen un incumplimiento de los citados principios y normas contables generalmente aceptados:
- Utilización de principios y normas contables distintos de los generalmente aceptados.
 - Errores, fueran o no intencionados, en la elaboración de las cuentas anuales. Entre ellos se incluyen los errores aritméticos, los errores en la aplicación práctica de los principios y normas contables y los errores de interpretación de hechos.
 - Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada. Esta circunstancia comprende, tanto defecto en los desgloses requeridos en la Memoria, co-

- mo la presentación inadecuada de las cuentas en cuanto a su formato o clasificación.
- d) Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosados en la Memoria, según procediera.
- 3.7.6 Cuando el auditor observe alguna de las circunstancias relacionadas en el párrafo 3.7.5 anterior, deberá evaluar y, en su caso, cuantificar, su efecto sobre las cuentas anuales. Si concluyera que el efecto es significativo, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades, o, en aquellos casos en los que el incumplimiento haga concluir al auditor que las cuentas anuales no presentan la imagen fiel de la entidad, una opinión desfavorable. En ambos casos el informe del auditor detallará las razones en un párrafo intermedio de salvedades donde se cuantificarán las desviaciones de los principios y normas contables y se identificará la información omitida, según proceda.
- 3.7.7 En el párrafo de opinión se hará referencia al párrafo intermedio mediante las fórmulas “excepto por” (opinión con salvedades) o “no expresan” (opinión desfavorable), como sigue:
- a) Si emite una opinión con salvedades, el auditor de cuentas ha de detallar en uno o varios párrafos intermedios los errores, incumplimientos u omisiones de información y sus efectos en las cuentas anuales, y el párrafo de opinión indicará: “En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan ...” (cuando existen errores o incumplimiento de principios contables) o “En nuestra opinión excepto por la omisión de la información que se detalla en la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan ...” (en el caso de presentación incompleta).
- b) Cuando la opinión sea desfavorable, no se dará ninguna opinión sobre la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables, pero todos los asuntos que han provocado dicha opinión y sus efectos en las cuentas anuales deben ser expresados en párrafo intermedios, y el párrafo de opinión indicará: “En nuestra opinión, dada la importancia del efecto de las salvedades anteriores, las cuentas anuales adjuntas no expresan ...”.
- 3.7.8 En ocasiones, el auditor podrá cuantificar el efecto del incumplimiento o conseguir la información omitida o incorrecta a partir de los libros y registros de la entidad auditada sin aumentar sustancialmente el trabajo de auditoría, en cuyo caso está obligado a realizar la cuantificación y a obtener la información. No obstante, el auditor no es responsable de preparar ni de procesar la información contable, por lo que si el asunto no fuera fácilmente cuantificable u obtenible, deberá requerir a los Administradores de la entidad auditada para que realicen la cuantificación y preparen la información necesaria. Si no se le facilitara esta información, el auditor se encontraría ante un incumplimiento y/o una limitación al alcance de su trabajo, según procediera.

Incertidumbre

- 3.7.9 En el contexto de las normas de auditoría, 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. No es función del auditor de cuentas, dentro de su trabajo encaminado a emitir una opinión sobre las cuentas de una entidad, el estimar las consecuencias de hechos futuros si la entidad no puede razonablemente hacerlo.
- Reclamaciones, litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la entidad por diversas circunstancias (pérdidas operativas repetidas, falta de liquidez, imposibilidad de obtener financiación suficiente, etc.) y contingencias fiscales son ejemplos de asuntos o situaciones inciertas cuyo desenlace final no puede ser estimado y son, por tanto, incertidumbres.
- 3.7.10 El auditor no debe calificar de incertidumbre las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones,

provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor de realización de las existencias, etc. En estos casos es factible realizar una estimación razonable, ya fuera a nivel específico o global, y recoger en las cuentas el efecto monetario de las estimaciones. Por el contrario, una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable por depender de hechos futuros en los que existe un grado de aleatoriedad imprevisible.

- 3.7.11 Si el auditor de cuentas estima que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad, pero ésta no lo hace así o realiza una estimación que, en opinión de dicho auditor de cuentas, no es razonable en base a la evidencia disponible, el informe de auditoría deberá redactarse con salvedad por incumplimiento de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, como se indica en el párrafo 3.7.7.

Independientemente de si la entidad realiza una estimación o no, si el auditor de cuentas no puede obtener la evidencia que considera necesaria para evaluar si el desenlace final puede ser razonablemente estimado y, por tanto, para juzgar cualquier estimación de la entidad, su informe no debe ser redactado como si existiera una incertidumbre, sino como se indica en el párrafo 3.7.4 cuando existen limitaciones al alcance del trabajo.

- 3.7.12 Cuando el auditor de cuentas considera que el desenlace final de una incertidumbre existente a la fecha de su informe, que podría probablemente afectar significativamente a las cuentas anuales que está auditando, no es susceptible de ser estimado razonablemente, emitirá una opinión con salvedades o, en casos excepcionales, denegará su opinión, dependiendo del grado de significación de los efectos que sobre dichas cuentas anuales pueda suponer la resolución final de la incertidumbre. Esta incertidumbre ha de ser explicada por el auditor de cuentas en un párrafo intermedio de su informe y por los Administradores de la entidad en la Memoria. El párrafo de opinión con salvedades se redactará: “En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan ...”. Si el auditor de cuentas decide denegar su opinión, el párrafo de opinión denegada se redactará: “Debido a la importancia de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas”.

Cambios en los principios y normas contables aplicados

- 3.7.13 El objetivo de la uniformidad es asegurar que las cuentas de distintos ejercicios no han sido afectadas, de forma importante, por cambios en la aplicación de principios y normas contables.
- 3.7.14 Durante su trabajo, el auditor ha de determinar si los principios y normas contables empleados para preparar las cuentas anuales de la entidad han sido aplicados de manera uniforme con los utilizados en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio anterior, mencionando en el párrafo de opinión, en el caso de que exista tal uniformidad, “. . . de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”. Cuando el informe del auditor se refiera a las cuentas anuales de dos o más ejercicios, la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables se entenderá referida a los ejercicios presentados y el auditor deberá mencionar en el párrafo de opinión, en el caso de que exista tal uniformidad, “. . . de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente”.
- 3.7.15 Cuando se hubiera producido un cambio justificado en los principios y normas contables o en el método de su aplicación que afectara de forma significativa 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 principios y normas contables. Normalmente no será necesario incluir un párrafo intermedio en su informe, siendo suficiente la referencia a una nota explicativa de la Memoria que detalle el cambio y cuantifique su efecto.
- 3.7.16 Como el efecto de estos cambios se incluye en los resultados del ejercicio en

que se producen, el párrafo de opinión en el informe del auditor de cuentas se redactará: "...de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que, excepto por el cambio con el que estamos de acuerdo de (breve descripción del cambio), según se describe en la Nota X de la Memoria, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior".

- 3.7.17 No obstante lo indicado en el párrafo 3.7.15, si el auditor concluyera que el nuevo principio contable adoptado no es de general aceptación o no está justificado, el auditor se encontraría ante un caso de incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, e incluiría la salvedad correspondiente en su informe.

3.8. Publicidad del informe de auditoría de cuentas anuales

- 3.8.1 Salvo aprobación expresa de la entidad auditada o en los supuestos contemplados en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, el auditor no podrá facilitar a tercero alguna copia de su informe de auditoría de cuentas anuales. Es responsabilidad de los Administradores de la entidad facilitar a los accionistas copias de las cuentas anuales y del informe de auditoría y, en su caso, depositar esta documentación en los registros legalmente establecidos.
- 3.8.2 El informe de auditoría no podrá publicarse parcialmente ni en extracto. El auditor no deberá emitir su informe, ni autorizar a la entidad que lo publique, si no va acompañado de la totalidad de las cuentas anuales y desgloses que requiere el objetivo de imagen fiel.
- 3.8.3 Los auditores de cuentas no darán su autorización a que su nombre sea asociado con las cuentas anuales de una entidad de modo que implique la creencia de que han actuado como tales, salvo que realmente hayan llevado a cabo la auditoría, mediante la aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría.

3.9. Modelos normalizados de informes de auditoría independiente de cuentas anuales

- 3.9.1 En los distintos apartados de esta sección se presentan los modelos normalizados de informes de auditoría de cuentas anuales. Los auditores de cuentas deberán seguir estrictamente el formato y terminología de estos modelos.
- 3.9.2 El párrafo de alcance del informe del auditor identificará claramente las cuentas anuales sobre las que expresará su opinión. Asimismo, el párrafo de opinión deberá referirse exclusivamente a dichas cuentas anuales. El informe del auditor podrá referirse a las cuentas anuales de uno o varios ejercicios.
- 3.9.3 En la redacción del informe deberán tenerse, asimismo presentes las siguientes normas aplicables a los distintos modelos que se presentan en los apartados siguientes:

Informe sobre las cuentas anuales de un ejercicio

De acuerdo con la legislación mercantil, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen a efectos comparativos las cifras del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación correspondientes al ejercicio anterior.

Cuando solamente se presenten cifras comparativas del ejercicio anterior y no cuentas anuales completas, el auditor deberá indicar, en un párrafo intermedio, que su opinión se refiere exclusivamente al último ejercicio.

Cuando la entidad hubiera estado sometida a auditoría obligatoria en el ejercicio anterior, el auditor deberá indicar, además, si fue él mismo quien efectuó dicha auditoría o, en caso contrario, indicar que fue realizada por otro auditor, la fecha de emisión del informe y el tipo de opinión emitida (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada).

Si la empresa sometió a auditoría, de forma voluntaria, las cuentas anuales del ejercicio anterior, las indicaciones a dicho informe de auditoría voluntaria pueden ser omitidas. En este último caso, el auditor deberá requerir de la entidad que identifique como "no sometidas a auditoría obligatoria" las cifras relativas al ejercicio anterior incluidas en las cuentas anuales a efectos comparativos.

Cuando la sociedad no haya sometido a auditoría las cuentas anuales del

ejercicio precedente y no hubiera estado obligado a ello, identificará las cifras comparativas como no auditadas.

Cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someterse a auditoría en el ejercicio anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría.

El auditor verificará que las cifras comparativas del año anterior coinciden con las cuentas anuales de dicho año.

Cuando las cifras comparativas no coincidan con las de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente, porque se hayan modificado éstas al amparo de lo establecido en el artículo 35.4 del Código de Comercio, el auditor comprobará que esta circunstancia ha sido incluida en la Memoria, poniéndose de manifiesto las modificaciones producidas y las razones que las motiven.

En aquellos casos en que considere que las modificaciones producidas no favorecen la comparabilidad entre las cifras y cuyo efecto sea muy significativo, deberá mencionarlo en un párrafo de énfasis de su informe.

En el caso de que la información antes señalada no se incluya en la Memoria, el auditor deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad por falta de información.

Informe sobre las cuentas anuales de varios ejercicios

Cuando las empresas presenten cuentas anuales de un ejercicio incorporando, voluntariamente, información completa (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) de uno o varios ejercicios precedentes, y todos ellos hayan sido auditados por el mismo auditor, el informe de auditoría versará sobre todos y cada uno de estos ejercicios.

El párrafo de alcance del informe identificará, claramente las cuentas anuales que hubieran sido objeto de su auditoría haciendo referencia expresa a los ejercicios auditados por él.

En el caso especial de que las cuentas anuales de ejercicios anteriores hubieran sido objeto de auditoría por otro auditor de cuentas, el auditor hará referencia a este hecho, identificando la fecha de emisión del informe de los otros auditores y el tipo de opinión emitida por ellos y en caso de opinión con salvedades, los motivos de las mismas.

Primer año de auditoría o primer ejercicio social de una entidad

El auditor tiene obligación de satisfacerse y de manifestar explícitamente en su informe que los principios contables aplicados por la entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio sobre el que emite su informe guardan uniformidad con los empleados por esa misma entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio anterior. Esta obligación es válida tanto si las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por él mismo o por otro auditor, como si aquéllas no fueron objeto de auditoría.

En aquellos casos en los que el auditor no pudiera satisfacerse sobre la uniformidad de aplicación de principios contables, deberá tratar esta circunstancia en su informe como una limitación al alcance de su auditoría.

No cabe hablar de uniformidad en el primer ejercicio social de una entidad, por lo que, en este caso concreto, deberá eliminarse la referencia a la uniformidad en la aplicación de principios en el párrafo de opinión del auditor.

Dado que en el primer ejercicio auditado, normalmente, el auditor no podrá satisfacerse de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior deberá incluir en su informe tal limitación al alcance y, dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de no haber existido tal limitación, denegar, en su caso, la opinión sobre los resultados del ejercicio.

Cuentas anuales consolidadas

Cuando la auditoría se hubiera referido a las cifras consolidadas de un grupo de sociedades, el informe del auditor deberá siempre utilizar la denominación “cuentas anuales consolidadas”. El mismo adjetivo de “consolidado” deberá emplearse al citar cada uno de los estados que componen las cuentas anuales consolidadas o combinadas.

- 3.10. A continuación, se considera conveniente presentar un índice de ciertos ejemplos de informes de auditoría independiente de cuentas anuales que con mayor frecuencia se encontrará en la práctica el auditor con la finalidad de:

3.10.1 Orientar al auditor de cuentas, y

3.10.2 Conseguir la máxima uniformidad de redacción que facilite la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

Es necesario recordar que el objetivo primordial en cualquier circunstancia es dar al lector del Informe una descripción clara y adecuada del alcance de la auditoría y de las conclusiones del auditor en base a su juicio profesional.

- Informe sin salvedades sobre cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
 - a) Acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior no sometido a auditoría obligatoria.
 - b) Acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior sometido a auditoría obligatoria.
- Informe sin salvedades sobre las cuentas anuales auditadas de dos ejercicios.
- Informe con salvedades sobre cuentas anuales auditadas de un ejercicio:
 - a) Por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados.
 - b) Por incertidumbre.
 - c) Por limitación al alcance.
- Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.

Informe sin salvedad sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio, acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior sometido a auditoría obligatoria

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de . . . :

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha . . . emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión . . .

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios

y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

Informe sin salvedad sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio, acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior no sometido a auditoría obligatoria

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de . . . :

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX.

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

Informe sin salvedad sobre las cuentas anuales auditadas de dos ejercicios

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de . . . :

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX y 19XX-1, las cuentas de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes a los ejercicios anuales terminados en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los Administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen, mediante la realización de pruebas selectivas de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de sociedad XYZ, S.A., al 31 de diciembre de 19XX y 19XX-1 y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante los ejercicios anuales terminados en dichas fechas y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios

y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

Informe con salvedad por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados o por errores sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de . . . :

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha . . . emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión . . .

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el error(es) o el incumplimiento(s) de los principios y normas contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo, y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o de Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

Informe con salvedad por incertidumbre sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de . . . :

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de

financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha ... emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión ...

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) incertidumbre(s).

En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

Informe con salvedad por limitación al alcance del examen sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de ... :

1.Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX y la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 3, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

2.De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha ... emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión ...

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

3.En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

4.En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar ... (hacer una referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo anterior) ..., las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

5.El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

Informe con opinión denegada

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A., por encargo de . . . :

1.Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 3, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

2.De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha . . . emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión . . .

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

3.En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

4.Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas.

5.El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre de Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

Informe con opinión desfavorable

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de . . . :

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha . . . emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión . . .

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el error(es) o el incumplimiento(s) de los principios de normas contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesario para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, dada la importancia de los efectos de la salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las

cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

C.2. Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material

El Plan General de Contabilidad en su parte quinta desarrolla los principios contables contenidos en dicho texto, estableciendo las normas de valoración a que deben ajustarse los diferentes hechos y elementos objeto de las operaciones económicas. Asimismo, este desarrollo constituye la norma reglamentaria de los criterios de valoración contenidos en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Además de estas normas obligatorias de valoración, la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, prevé la posibilidad de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante Resolución, pueda desarrollar, con objeto de complementar, las reglas de valoración contenidas en el Plan, siendo asimismo de obligado cumplimiento.

En virtud de lo anterior, esta Resolución constituye la regulación de aspectos concretos de las normas de valoración en relación a determinadas operaciones que se realizan con el inmovilizado material.

En primer lugar, se establecen los criterios de valoración que han de regir en las diferentes formas de transmisión del inmovilizado material. Entre estas se regulan las entregas gratuitas de estos activos, así como las permutas de los mismos y las entregas de estos bienes como pago parcial en la adquisición de otro inmovilizado. En relación a estas normas, se han observado dentro de lo permitido por el Plan General de Contabilidad, las concepciones doctrinales elaboradas en nuestro país y aceptadas plenamente, así como los pronunciamientos de las distintas organizaciones internacionales.

También son objeto de regulación las transmisiones de activos del inmovilizado material realizadas como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de las sociedades anónimas, estableciéndose el criterio contenido en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, consistente en valorar dichos activos según el valor otorgado en escritura, sin perjuicio de que se deba proceder a su corrección valorativa para el caso de que ese valor fuera mayor que el valor de mercado al finalizar el ejercicio en que tuvo lugar la operación. En relación a lo anterior, no es objeto de esta Resolución las reglas aplicables para la contabilización de dichas aportaciones no dinerarias por la sociedad que realiza la entrega del bien, posponiéndose su tratamiento para futuros desarrollos normativos de este Instituto.

Además de otras operaciones relacionadas con los inmovilizados materiales, se desarrollan finalmente los criterios aplicables en relación con la opción de capitalizar los gastos financieros como complemento del valor contable del inmovilizado material. A estos efectos, se establece en las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad lo siguiente:

“Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición o el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición, fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.”

Para establecer cuales son las referidas fuentes de financiación, se ha empleado en esta Resolución una concepción amplia del término “deudas utilizadas”, no restringiéndose únicamente a fuentes de financiación específicas sino que se amplía a la financiación ajena afectada a dichos procesos. Para concretar, en su caso, el montante de estos gastos financieros a capitalizar, se regula la forma de cálculo de un tipo de interés medio que servirá de parámetro determinante del coste de las deudas empleadas en dichos procesos.

A la vez que se establecen los criterios de valoración, se regulan los procedimientos contables para el registro de las operaciones reguladas en esta Resolución, sin perjuicio de que tal y como prevé el Plan General de Contabilidad los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas, así como los movimientos de las mismas, no tienen carácter vinculante.

Por último, con objeto de precisar el contenido de esta Resolución, no se regulan en la misma aquellos aspectos relativos a la capitalización de las diferencias de cambio en moneda extranjera así como tampoco lo relativo a la revalorización de activos, que sin perjuicio del carácter excepcional de esta última, serán objeto de tratamiento en futuras disposiciones de este Instituto.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, concretamente las que se refieren al inmovilizado material, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dicta la siguiente Resolución:

PRIMERO. FORMAS ESPECIALES DE ADQUISICIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1. Donaciones de inmovilizado material.

1.1 La entrega de activos del inmovilizado material sin contraprestación, se valorarán de acuerdo a lo siguiente:

- a) El inmovilizado material recibido se valorará por su valor venal tal y como se define en la norma valoración segunda, número cuatro del Plan General de Contabilidad.
- b) La empresa que realiza la donación del inmovilizado, deberá darlo de baja por su valor neto contable.

1.2 La contabilización de las operaciones anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) La empresa receptora del bien obtenido sin contraprestación, lo contabilizará por su valor venal utilizando como contrapartida una cuenta del subgrupo 13. "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", cuyo movimiento, habrá de coincidir con lo establecido en el Plan General de Contabilidad para la referida cuenta, y se aplicarán las reglas previstas en la norma de valoración 200 de dicho texto, correspondiente a subvenciones de capital.
- b) La empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad. (676. "Donaciones del inmovilizado material")

2. Permutas de inmovilizado material.

2.1 En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material, se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

- a) El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.
- b) No obstante lo anterior, para el caso en que existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio.
- c) Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor de mercado del referido bien.
- d) El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor neto contable.

2.2 Para la contabilización de las operaciones anteriores se estará a lo siguiente:

- a) El inmovilizado recibido se contabilizará por el valor correspondiente fijado en esta NORMA. Cuando el valor de mercado de este bien fuera menor que el valor del inmovilizado cedido, se registrará un resultado negativo que se anotará en la cuenta 671. "Pérdidas procedentes del inmovilizado material", del Plan General de Contabilidad.

- b) Al dar de baja el inmovilizado cedido por el valor neto contable, se reconocerá en su caso, un exceso de la provisión existente, registrándose en la cuenta 792. "Exceso de provisión del inmovilizado material" del Plan General de Contabilidad, por la diferencia entre el valor del bien recibido tal y como se determina en la presente NORMA, y el valor neto contable del inmovilizado cedido a cambio.

3. Adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material.

- 3.1 Para la valoración en este tipo de operaciones se aplicará lo previsto en esta Resolución para las permutas y adquisiciones en general.

En particular se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

La empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro mas un diferencial monetario, valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que trasmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido.

- 3.2 La contabilización de la operación anterior se ajustará a lo previsto para las adquisiciones en general en el Plan General de Contabilidad y en lo regulado en los apartados 1 y 2 de esta NORMA PRIMERA.

4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución y ampliación de capital de sociedades anónimas.

En el caso de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades anónimas, la valoración de inmovilizado recibido se realizará de acuerdo a lo previsto en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Es decir, el valor otorgado en la escritura de constitución de la sociedad, o en su caso de ampliación de capital.

SEGUNDA. RENOVACIÓN DE LOS BIENES DE INMOVILIZADO MATERIAL

La **renovación del inmovilizado** es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación; su valoración se realizará de acuerdo a lo siguiente:

- a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o en su caso coste de producción de la operación.
- b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado.
- c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado tal y como se desarrolla en la NORMA PRIMERA apartado 3 de esta Resolución.
- d) Si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido en la NORMA CUARTA de esta Resolución, para las reparaciones del inmovilizado material.

TERCERA. AMPLIACIÓN Y MEJORAS DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1. La **ampliación** consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por **mejora** el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.
3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos en los párrafos anteriores de esta NORMA, serán los siguientes:
 - a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación ó mejora, deberán producir:
 - Aumento de su capacidad de producción,
 - Mejora sustancial en su productividad ó,
 - Alargamiento de la vida útil estimada del activo.
 - b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación ó mejora.
 - c) Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en la NORMA SEGUNDA de esta Resolución.
 - d) Si en el proceso de ampliación o mejora, hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dicho coste se considerará como mayor valor, minorado en su caso, por el importe recuperado de la venta de los mismos.
 - e) En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.

CUARTA. REPARACIONES Y CONSERVACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1. Se entiende por **reparación** el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.
2. La **conservación** tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.
3. La valoración de las reparaciones y conservación, se ajustará a los siguientes criterios:
 - a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.
 - b) No obstante lo anterior, para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios, son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este período superior a un año, se deberá de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación.

A estos efectos, se constituirá un fondo del subgrupo 14, "Provisión para grandes reparaciones", del Plan General de Contabilidad para hacer frente a la reparación en el ejercicio que se deba efectuar.
 - c) Si en la reparación se produjera alguna sustitución, se estará a lo dispuesto en la NORMA SEGUNDA de la presente Resolución.

QUINTA. PIEZAS DE RECAMBIO DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos ó máquinas, en sustitución de otras semejantes, y para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material, y su contabilización se realizará de acuerdo a las siguientes reglas:

- a) Aquellas piezas cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán, de acuerdo a lo previsto en el Plan General de Contabilidad en el grupo 3, como "Existencias".
- b) Si el período de almacenamiento de las mismas supera el año, se estará a lo siguiente:

- En el caso de que la pieza corresponda de manera exclusiva a activos contabilizados en las cuentas 222. “*Instalaciones técnicas*” y 225. “*Otras instalaciones*”, del Plan General de Contabilidad, se registrarán conjuntamente con la instalación a la que está afectada y se someterán al mismo proceso de amortización.
- Cuando las piezas de recambio correspondan a otro tipo de activos, se contabilizarán en la cuenta 229. “*Otro Inmovilizado material*”, procediéndose a amortizar, en la medida que se pueda identificar, de acuerdo al mismo proceso al que está sometida la pieza a sustituir.

SEXTA. CAPITALIZACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS EN EL INMOVILIZADO MATERIAL

La posible capitalización de los gastos financieros como mayor valor de los activos de inmovilizado material, se realizará conforme a los criterios siguientes:

1. Gastos financieros, son los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado material.
2. Se entenderá por fuentes de financiación ajenas destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado, las deudas generadas por los proveedores del inmovilizado y aquellas otras que se hayan obtenido específicamente para la financiación de la adquisición del inmovilizado o al proceso de construcción del mismo.
3. Sólo se podrán capitalizar los gastos financieros devengados antes de que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento.

Se entiende que el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento cuando el bien es capaz de producir rendimientos con regularidad, una vez superado el período de prueba, es decir cuando esta disponible para su utilización. Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado, deberá interrumpirse la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte del activo.

4. La capitalización de los gastos financieros tendrá como límite máximo el valor de mercado del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor.
5. No obstante lo previsto en el número 2 de esta NORMA, si existieran fuentes de financiación ajena no obtenidas específicamente para la adquisición o construcción del inmovilizado, se podrán capitalizar los gastos financieros devengados por estas deudas en función del tipo medio efectivo de interés, que se determinará de la siguiente forma:
 - a) Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se procederá al cálculo del total gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio, se obtendrá de relacionar los dos componentes anteriores, y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.
 - b) La magnitud obtenida en el apartado anterior será aplicada a la parte de inversión del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos y con fondos propios, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones excluidas las deudas comerciales.

NORMA SÉPTIMA. CORRECCIONES DE VALOR DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1. Amortización

La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción, durante la vida útil estimada del inmovilizado.

Para el cálculo de la cuantía anual de la amortización se debe proceder a determinar los siguientes conceptos:

a) **Valor amortizable.** Será el valor por el que estén contabilizados los activos inmovilizados depreciables, de acuerdo a las normas de valoración del Plan General de Contabilidad y las contenidas en esta Resolución.

b) **Valor residual.** El valor residual es aquel que se espera recuperar, por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontado en todo caso de los costes necesarios para realizar su venta.

Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo al principio de importancia relativa no debe considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización.

En caso de que el valor residual fuera negativo, se deberá proceder a dotar una provisión del subgrupo 14. "Provisión para riesgos y gastos" del Plan General de Contabilidad, con objeto de constituir un fondo que compense dicho valor en el momento en que el inmovilizado esté fuera de servicio.

c) **Vida útil.** Se entiende por vida útil, el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimientos normalmente.

Se trata de un período estimado y se debe prever en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir a lo largo de la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan:

- Uso y desgaste físico esperado.
- Obsolescencia.
- Límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

Si se produjeran alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un activo, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio, como resultado extraordinario, el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de una alteración de las condiciones iniciales.

d) **Métodos de amortización.** Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo a un criterio técnicoeconómico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa.

e) **Momento de inicio del proceso de amortización.** El inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo está en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización. En caso de inmovilizados compuestos por partes susceptibles de ser utilizadas independientemente, comenzarán a amortizarse en momentos distintos cada una.

2. Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado.

Cuando el valor de mercado de un inmovilizado, sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva, se procederá a dotar una provisión, siempre que su valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización, que se producen como consecuencia de su utilización.

Si las causas que motivan la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado.

3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado.

Si se produce una disminución de valor, de carácter irreversible en un inmovilizado, se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuentas del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad, provocando una corrección del valor amortizable del respectivo bien.

Madrid, 30 de julio de 1991. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo Bolufer Nieto.

C.3. Resolución de 21 enero de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con objeto de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, en virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre por el que se aprueba dicho texto, procedió a dictar la Resolución de 30 de julio de 1991 cuyo contenido se refiere a las normas sobre valoración del inmovilizado material.

Con la finalidad de proseguir los desarrollos normativos sobre los criterios de valoración de los distintos elementos patrimoniales, se realiza en la presente Resolución el desarrollo de aspectos concretos de las normas de valoración 40 y 50 del Plan General de Contabilidad, cuyo contenido se refiere al inmovilizado inmaterial, que según el citado texto agrupa a los siguientes elementos:

- Gastos de investigación y desarrollo
- Propiedad industrial
- Fondo de comercio
- Derechos de traspaso
- Aplicaciones informáticas
- Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero

No obstante, también se regulan aspectos relativos a las “Concesiones administrativas” y, en consecuencia, al fondo de reversión, cuya naturaleza es la de una provisión para riesgos y gastos directamente asociada a aquéllas, dado que si al finalizar el plazo concesional hubiera que revertir los bienes de inmovilizado material utilizados en dicha concesión, se procederá a dotar el citado fondo de reversión durante el plazo concesional, constituyéndose por un importe que alcance el valor neto contable estimado del bien a revertir en el momento de la reversión, más el importe de los gastos que se estime serán necesarios para llevar a cabo dicha reversión.

En primer lugar se desarrollan las normas a aplicar a los gastos de investigación y desarrollo, que se considerarán gastos del ejercicio en que se produzcan como consecuencia directa de la aplicación del principio de prudencia cuya observancia prevalecerá frente a la activación de tales gastos hasta que exista certeza de que la actividad de investigación y desarrollo llevada a cabo pueda concluir con éxito. En concreto, este criterio viene a su vez motivado por tres grupos de factores:

- Dificultad en la delimitación del concepto de gastos de investigación y desarrollo, debido a que en el ámbito de la empresa se realizan actividades semejantes a aquéllas que no pueden ser consideradas como investigación y desarrollo.
- Incertidumbre sobre el éxito de los citados proyectos, provocando que la activación de los mismos se restrinja a supuestos muy determinados.
- Necesidad de las empresas de mantener un adecuado nivel de innovación en su actividad económica, lo cual exige desarrollar un grado suficiente de investigación y desarrollo, por lo que los importes invertidos en dichos procesos deben ser tratados convenientemente.

Sin embargo, el Plan General de Contabilidad, con objeto de que para determinados proyectos, en los que exista la seguridad de que se van a producir ingresos futuros suficientes, se consiga la adecuada correlación entre la corriente de ingresos y los gastos necesarios para producirla, permite que una vez cumplidas una serie de condiciones, se pueda proceder a activar estos gastos, con lo que a través del proceso de amortización de los mismos se consigue imputar a cada ejercicio la parte de gasto que corresponda.

En la medida que no se pueda establecer una relación estricta entre “proyecto” individual de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos, prácticamente en ningún caso se podrá

activar importe alguno. Por ello se establece en la presente Resolución que para cada conjunto de proyectos de investigación interrelacionados en función de un objetivo, se apreciará la rentabilidad económica comercial y su éxito técnico de una forma genérica para dichos conjuntos de investigaciones desarrolladas por la empresa. Una vez apreciadas de esta forma las circunstancias señaladas, surge el problema de su imputación a resultados. Para ello, teniendo en cuenta que la forma de determinar dichas circunstancias provocará que se activen importes de gastos de investigación para los cuales no pueda conocerse la terminación del proyecto al cual contribuyen y que, consecuentemente, no se pueda fijar una fecha de terminación del mismo, se establece como criterio general que su amortización se realizará en el plazo máximo de 5 años para la totalidad de gastos de investigación que se activen como inmovilizado inmaterial en cada ejercicio.

También se establece en esta Resolución la valoración del “Fondo de Comercio”, que por imperativo de la legislación mercantil, únicamente podrá ser objeto de contabilización cuando se ponga de manifiesto con motivo de una adquisición del mismo a título oneroso. En la valoración de este tipo de activo inmaterial subyace la idea de los “superbeneficios” futuros a conseguir mediante la adquisición de una empresa o parte de la misma. Para el caso contrario, en el que el valor de los activos adquiridos de una empresa, menos sus pasivos, sea superior al importe de la compra, se establece en la presente Resolución que se procederá a determinar la naturaleza de esa diferencia, por lo que si corresponde a gastos o pérdidas futuros se registrará una “Provisión para riesgos y gastos” y el resto, si existiera, se tratará como menor valor de los activos adquiridos.

El tratamiento establecido en esta Resolución para el:

“**Fondo de comercio**” no será válido en caso de adquisición de acciones ó participaciones de otras empresas, sin perjuicio de que para la valoración de la inversión a efectos de dotar la correspondiente provisión por depreciación de valores deba, en su caso, tenerse en cuenta dicho importe de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración número 8 del Plan General de Contabilidad.

La “**Propiedad industrial**” recogerá las distintas manifestaciones contenidas en la legislación específica de propiedad industrial que recientemente ha sido objeto de importantes modificaciones.

En relación al arrendamiento financiero de bienes, debido al diferente tratamiento que debe darse a la contabilización de los bienes utilizados mediante este tipo de contrato, cuando se den las circunstancias establecidas en la norma quinta de valoración del Plan General de Contabilidad, letras f) y g), en relación con aquéllos otros para los que medie un contrato de arrendamiento puro, se hace preciso establecer una clara diferencia entre ambas operaciones.

Se entiende por arrendamiento puro de cosas aquel en el que una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de un bien por tiempo determinado y precio cierto, no existiendo por tanto, una opción de compra. La contabilización de estas operaciones se realizará mediante el registro contable como gasto de la cuota devengada en cada período por la utilización del servicio de alquiler.

Se entiende por arrendamiento financiero el contrato que permite al arrendatario la utilización de un bien, durante un período fijo de tiempo, mediante el pago periódico de una determinada cuota y una vez finalizado dicho período, disponer de una opción de compra sobre dicho bien. En este caso, para su contabilización, se tendrá en cuenta lo previsto en la norma de valoración número 5, letra f), del Plan General de Contabilidad, que dice:

“Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.

Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero”.

Se considerará que por las condiciones económicas del contrato no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

- Cuando en el momento de firmar el contrato el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha fijada para el ejercicio de la misma.
- Cuando el precio de la opción de compra, en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

Sin embargo, bajo fórmulas de arrendamiento financiero se realizan, en ocasiones, operaciones con efectos prácticos similares a una compraventa de inmovilizado, por lo que con el fin de delimitar los contratos que serán objeto de contabilización en la cuenta “Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero”, se establece en la presente Resolución que si durante el período contractual se produce un reconocimiento formal del ejercicio de la opción de compra derivada del contrato de arrendamiento financiero o se garantiza su ejercicio, se considerará que a efectos económicos se ha producido una compraventa del bien objeto de contrato en la fecha que se produzca el citado reconocimiento, y su contabilización se realizará como cualquier otra adquisición de bienes del inmovilizado con precio aplazado.

En relación a las operaciones de venta conectadas a un posterior contrato de arrendamiento financiero del mismo activo, se estará a lo previsto en el Plan General de Contabilidad, no reconociéndose el resultado de la operación de venta.

Por último, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava los contratos de arrendamiento financiero, se contabilizará el impuesto devengado de acuerdo con las condiciones fiscales de la operación, por lo que no se incrementará la deuda con el arrendador en el importe de dicho tributo que no esté devengado fiscalmente, ya que si bien se puede estimar el importe que se devengará en un futuro, éste no es exacto ni cierto, debido a que una variación de la legislación fiscal puede modificar los importes que se devenguen en el futuro.

Las diferencias surgidas como consecuencia del devengo fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido que no tengan carácter deducible de acuerdo con la legislación aplicable, serán consideradas gasto de ejercicio, sin modificar la valoración inicial del inmovilizado.

Por todo lo anterior, de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la presente Resolución:

PRIMERA. FORMAS DE ADQUISICIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

Los criterios de valoración contenidos en la Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado inmaterial, sin perjuicio de lo dispuesto en esta Resolución.

SEGUNDA. GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

1. Las actividades de “investigación” y “desarrollo” se definen de la siguiente forma:
Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico.
Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.
2. Como criterio general, los gastos derivados de los proyectos de investigación y desarrollo, serán gastos del ejercicio en que se realicen, incluidos los correspondientes a proyectos encargados a otras empresas o instituciones de investigación.
3. No obstante lo anterior, se podrán activar los gastos de investigación y desarrollo si se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de investigación y desarrollo.
- La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto, deben estar claramente establecidas.
- En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de investigación y desarrollo, tanto para el caso en que la empresa tenga la intención de su explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.
- La rentabilidad económico–comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.
- La financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.

Para los gastos de investigación, la apreciación de la rentabilidad económico–comercial y del éxito técnico de los mismos, se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades de investigación interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

4. Las condiciones señaladas en el apartado anterior se considerarán durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto y el importe a activar será el que se produzca a partir del ejercicio en que se cumplan las condiciones anteriores.
5. Los proyectos de investigación y desarrollo encargados a otras empresas o instituciones, se valorarán por el precio de adquisición.
6. Si los proyectos se realizan con medios propios de la empresa, se valorarán por su coste de producción, incluyendo en particular los siguientes conceptos:
 - a) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.
 - b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.
 - c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.
 - d) La parte de costes indirectos que razonablemente afectan a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.
7. En ningún caso se imputará a los proyectos de investigación y desarrollo, los costes de subactividad, los de estructura general de la empresa ni los financieros.
8. La imputación de costes a los proyectos de desarrollo se podrá realizar hasta el momento en que finalice el proyecto, y siempre que exista la certeza de éxito técnico y económico de su explotación.
9. El importe de los gastos de desarrollo susceptible de ser activados como inmovilizado, no incluirá en ningún caso los gastos de investigación.
10. La imputación a resultados de los gastos activados se realizará conforme a los siguientes criterios:
 - Gastos de investigación: se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen y en un período máximo de 5 años.
 - Gastos de desarrollo: se imputarán a través de un proceso de amortización sistemático, que comenzará a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el período en el cual genere ingresos sin superar el plazo de 5 años.
11. En el caso de que los logros obtenidos en los proyectos de desarrollo deban imputarse a “Propiedad industrial”, según lo establecido en la NORMA CUARTA de esta Resolución, se procederá a amortizar la misma de acuerdo con su naturaleza.
12. En cada ejercicio de vida del proyecto se procederá, en su caso, a comprobar el cumplimiento de las condiciones que motivaron la activación de los gastos de desarrollo, analizando si los ingresos que se espera obtener de su explotación son suficientes para cubrir los gastos de desarrollo que figuran activados y los restantes costes relacionados con la producción o comercialización, procediéndose, en caso contrario, a imputar a resultados del ejercicio corriente el saldo no amortizado.

TERCERA. CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

1. Se entiende por **“Concesión administrativa”**, aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.
2. Las concesiones administrativas figurarán en el activo de la empresa valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.
3. El coste de las concesiones administrativas se imputará a resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá superar el período concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.
4. En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la entidad de derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un **“Fondo de reversión”**, cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del período concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.
5. El plan sistemático a que debe responder la dotación del **“Fondo de reversión”** se establecerá en función de la duración del período concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, y la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro.
6. Si se perdieran los derechos derivados de la concesión administrativa por incumplimiento de las condiciones pactadas, deberá procederse a imputar el valor neto contable de la misma a los resultados del período y, simultáneamente, se dotará una provisión para riesgos y gastos, estimada de acuerdo con las condiciones contractuales, para cubrir las indemnizaciones, sanciones, etc. que se puedan producir por dicho incumplimiento.

Todo lo anterior se realizará sin perjuicio, en su caso, de considerar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento.

CUARTA. PROPIEDAD INDUSTRIAL

1. La **“Propiedad industrial”** se valorará por los costes incurridos para la obtención del derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente. Se incluirán, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad y las patentes de introducción.
2. Los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el Plan General de Contabilidad. Para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente Registro.
3. Las correcciones de valor a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, se realizarán de acuerdo a lo previsto como la NORMA DÉCIMA de esta Resolución.
4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

QUINTA. FONDO DE COMERCIO

1. Se entiende por **“Fondo de comercio”** el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social, localización de la empresa, cuota de mercado, nivel de competencia comercial, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa.

2. El fondo de comercio sólo será objeto de contabilización en el caso de que haya sido adquirido a título oneroso.
3. La valoración del fondo de comercio vendrá determinada por la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición de una empresa, o parte de la misma, y la suma de los valores identificables de los activos individuales adquiridos menos los pasivos asumidos en la adquisición. El valor de mercado de los activos, de acuerdo con las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, será el límite máximo a considerar para su valoración. Los pasivos se valorarán a su valor actual, sin perjuicio de contabilizar el valor de reembolso, teniendo en cuenta el tipo de interés de mercado.
4. La amortización del fondo de comercio se realizará, de acuerdo con un plan sistemático, durante el período en el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos y siempre que no exceda del plazo de cinco años, si bien se permite ampliar el plazo de amortización hasta un máximo de diez años, debiendo en este último caso justificarse tal ampliación en la memoria.
5. Cuando el importe de la diferencia obtenida conforme a lo dispuesto en el apartado tercero de esta NORMA QUINTA sea negativa, se procederá a analizar la naturaleza de la misma, y si se trata de una "Provisión para riesgos y gastos" se contabilizará como tal. En caso contrario, se imputará como menor valor de los activos adquiridos.

SEXTA. DERECHOS DE TRASPASO

1. Se entiende por "Derecho de traspaso" la cesión de un local de negocio realizada por el arrendatario del mismo a un tercero, mediante contraprestación, quedando dicho tercero subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato primitivo de arrendamiento realizado entre el arrendatario y el arrendador. La contraprestación derivada de dicha operación constituye el valor del derecho de traspaso, que sólo podrán figurar en el activo de la empresa cuando se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.
2. Si la empresa activa el importe de tales derechos, se procederá a amortizar este activo en el plazo mínimo posible, de acuerdo con un plan sistemático, sin que dicho plazo pueda superar el período de tiempo en que contribuya a generar ingresos.

En todo caso se amortizará en un período de tiempo no superior al establecido para el fondo de comercio.

SÉPTIMA. APLICACIONES INFORMÁTICAS

1. Se registrará en la partida "Aplicaciones Informáticas" el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, siempre que esté prevista su utilización en varios ejercicios, incluyendo los elaborados por la propia empresa cuando cumplan los requisitos y condiciones contenidos en la NORMA SEGUNDA de esta Resolución para los gastos de investigación y desarrollo.
2. En ningún caso se incluirán los siguientes conceptos:
 - a) Los costes devengados como consecuencia de la modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos ya existentes dentro de la estructura operativa de la empresa.
 - b) Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático.
 - c) Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticas.
 - d) Los costes de mantenimiento de la aplicación informática.
3. La amortización de las aplicaciones informáticas se realizará sistemáticamente en el plazo de tiempo en que se utilicen, en la misma forma que los proyectos de desarrollo, sin que en ningún caso se supere el plazo de 5 años.

OCTAVA. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

1. El arrendamiento financiero es un contrato por el cual una empresa puede disponer de la utilización de un bien a cambio de unas cuotas periódicas, incluyéndose necesariamente en dicho contrato la posibilidad de que al finalizar el mismo pueda ejercitarse la opción de compra del bien utilizado.
2. Cuando durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento financiero se comprometa formalmente o se garantice el ejercicio de la opción de compra, se procederá a registrar contablemente el bien objeto del mismo como si se tratara de una compraventa con pago aplazado.
3. Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el Plan General de Contabilidad en la norma de valoración número cinco, letra f):
 - Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.
 - Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.
 - Las operaciones anteriores se realizarán sin perjuicio del reconocimiento del impuesto diferido derivado de la operación.
4. Se entenderá que por las condiciones económicas del contrato no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, entre otros, en los casos siguientes:
 - Cuando, en el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra.
 - Cuando el precio de la opción de compra en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.
5. El Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las operaciones de arrendamiento financiero se contabilizará sólo en el importe devengado fiscalmente; por el resto no procederá incrementar la deuda con la entidad de crédito.

Si los importes del Impuesto sobre el Valor Añadido devengados fiscalmente con posterioridad al registro del activo no son deducibles de acuerdo con la legislación del tributo, dichos importes se considerarán gasto del ejercicio en que se devenguen, no produciendo ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado.
6. Al finalizar el contrato de arrendamiento financiero, la empresa procederá, en su caso, a dar de baja la cuenta “Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero” y su amortización acumulada y registrará los citados importes en las correspondientes cuentas del inmovilizado material.

NOVENA. VENTA DE UN ACTIVO CONECTADA A UNA POSTERIOR OPERACIÓN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

1. Las operaciones de venta de activos conectadas a un posterior contrato de arrendamiento financiero, se registrarán en los términos siguientes, de acuerdo con la norma de valoración número 5, letra g), del Plan General de Contabilidad:

- Cuando por las condiciones económicas de la operación se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociendo simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo deberá reconocer en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.
- 2. Cuando se produce una venta de un activo para su posterior arrendamiento financiero, el beneficio de la operación no se reconocerá contablemente, produciendo en todo caso una carga financiera por la financiación obtenida de la subsiguiente operación de arrendamiento financiero.
- 3. La empresa procederá a dar de baja el inmovilizado material, registrando simultáneamente el valor neto contable del citado bien en la cuenta "Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero", aplicándose lo dispuesto en la NORMA OCTAVA de esta Resolución.

DÉCIMA. CORRECCIONES DE VALOR DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

1. Amortización

1. Para la amortización del inmovilizado inmaterial, se aplicará lo previsto en el Plan General de Contabilidad, las normas anteriores de esta Resolución y, en lo que resulte aplicable, la Resolución de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 30 de julio de 1991, sobre normas de valoración del inmovilizado material.
2. El cálculo del importe de la amortización se realizará en función de la vida útil de los bienes, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos, aplicándose las siguientes reglas:

- a) **Valor amortizable.** Es el importe de la totalidad de los costes o gastos producidos como consecuencia de la adquisición o producción de los bienes del inmovilizado inmaterial. Si se estimara un valor residual de los bienes o derechos a amortizar, este valor disminuirá dicho importe.

Cuando el valor residual no sea significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no tiene que considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúe la amortización.

- b) **Vida útil.** Es el período durante el cual se espera que puedan producir rendimientos los elementos del inmovilizado inmaterial.

El período previsto para la amortización debe ser revisado anualmente en relación con las circunstancias que lo motivaron.

Si se produjeran posteriormente alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un inmovilizado inmaterial, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio, como resultado extraordinario (gastos o ingresos de ejercicios anteriores), el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

- c) **Métodos de amortización.** Será admisible cualquier método de carácter sistemático y que contemple las características técnico-económicas del bien objeto de amortización.

Los planes sistemáticos de amortización responderán a un criterio específico, entre los que se encuentran los siguientes:

- Linealmente o cuota constante.
- Cuota variable creciente o decreciente dependiendo del activo a amortizar.

2. Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado inmaterial

1. Deberá dotarse una provisión con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado inmaterial el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.
2. Las provisiones se anularán en la medida que desaparezcan las causas que motivaron la corrección de valor del bien del inmovilizado inmaterial.
3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado inmaterial
Si se produce una disminución de valor de carácter irreversible en un inmovilizado inmaterial, se procederá a corregir la valoración de ese activo, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuentas del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad y dando lugar a la corrección del valor amortizable del activo.

Madrid, 21 de enero de 1992. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo Bolufer Nieto.

C.4. Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”

En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución de 15 de abril de 1991 (B.O.E.), se señala en relación con el alcance de la auditoría de las cuentas anuales que “el auditor determinará el alcance de su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Al aplicar dichas Normas Técnicas y decidir los procedimientos de auditoría, así como su extensión, el auditor utilizará su juicio profesional teniendo en cuenta, muy especialmente, los conceptos de importancia y riesgo relativos”.

Con el objeto de desarrollar dicho concepto, así como de fijar unas pautas que sirvieran de guía al auditor en la realización de su trabajo, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 5 de diciembre de 1997 (B.O.E., 17-12-1997) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 31, de octubre de 1997, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”, incluyendo determinadas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

Norma Técnica sobre el concepto de “Importancia Relativa”

1. Introducción

- 1.1 Una auditoría culmina con la emisión de una opinión sobre las cuentas anuales o sobre los documentos contables auditados. En concreto, el objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es emitir una opinión sobre si éstas expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada, así como si aquéllas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- 1.2 La emisión de una opinión favorable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada. Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe.

- 1.3 En España la “importancia relativa” es un principio contable de aplicación obligatoria y es un concepto que está presente en cualquier tratado o pronunciamiento profesional, tanto relativo a la contabilidad, como a la auditoría.
- 1.4 Importancia relativa contable. El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se refiere al principio de importancia relativa en los siguientes términos: *“Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”*.
- La importancia relativa contable se refiere, por tanto, a aquellos aspectos que, bien individualmente o en su conjunto, son importantes, según el criterio de los administradores, para la presentación adecuada de la información financiera.
- Debe tenerse en cuenta que una gran parte de la información financiero contable tiene componentes subjetivos, como fácilmente se demuestra por las numerosas estimaciones que es preciso realizar al elaborar dicha información (vida útil de los bienes de inmovilizado, provisiones para insolvencias, obsolescencia, etc.), y dista considerablemente de la idea de “exactitud” que puedan tener ciertos usuarios.
- 1.5 Importancia relativa de auditoría. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, en su apartado 2.5.16., definen la importancia relativa como sigue: *“La magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión”*.
- 1.6 Los usuarios de la información financiera pueden tener diferentes expectativas sobre la misma y, por consiguiente, no pueden exigir que una auditoría realizada de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría satisfaga sus necesidades particulares. En consecuencia, para un auditor de cuentas, la importancia relativa se concibe en términos de un usuario razonable. En el caso de un informe de auditoría de cuentas, este usuario razonable puede identificarse como el conjunto de personas prudentes con una comprensión básica de las cuentas y de lo que éstas pueden representar.
- 1.7 En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría con referencia al alcance de la Auditoría de Cuentas Anuales, podemos leer que el concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor y que el auditor de cuentas debe ejercer su juicio profesional y tener presentes, muy particularmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.
- El Auditor ha de tener en cuenta el concepto de importancia relativa a lo largo de su trabajo, tanto en la planificación, como en la ejecución y en la emisión del informe.

2. Objeto de esta norma

- 2.1 El concepto de importancia relativa o significativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas, quien ha de tenerlo presente, conforme requieran las Normas Técnicas de Auditoría, tanto durante las etapas de planificación y realización del trabajo, como de preparación de su informe.
- Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución de trabajo, en los apartados 2.5.17 y 2.5.18 establecen con respecto a la importancia relativa y riesgo probable lo siguiente: *La consideración del “riesgo probable” supone 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 o incompleta sobre la misma.*
- Para la evaluación del “riesgo probable” debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa”*.

- 2.2 El objeto de esta Norma es establecer, en relación con el concepto de “importancia relativa”, 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 sus comprobaciones.
- 2.3 Esta Norma no pretende sustituir el juicio profesional del auditor en cada caso concreto, aceptando como punto de partida básico que no existen criterios rígidos u objetivos que permitan definir con carácter general qué es o no significativo, por tratarse de un tema relativo que debe ser juzgado por cada auditor a la luz de las circunstancias de cada caso.
- 2.4 Si bien no existen unos criterios u objetivos determinantes y sin perjuicio del juicio profesional del auditor se pueden establecer unos parámetros, que, como guías y a título orientativo, se incluyen en el apéndice de la presente Norma. El establecimiento de dichos parámetros puede resultar también de gran utilidad para los usuarios de los informes de auditoría.

3. Importancia relativa en la planificación

- 3.1 El apartado 2.3.12. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, requiere que el auditor desarrolle y documente en su plan global la determinación de los niveles o cifras de importancia relativa y su justificación, dejando evidencia en los papeles de trabajo.
- 3.2 En la planificación del trabajo, el auditor determina la naturaleza, alcance y momento de su ejecución, a fin de identificar errores u omisiones que, individual o colectivamente, pudieran ser significativos respecto a las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Sin embargo, en la etapa de planificación, anterior al cierre de las cuentas, suele ser difícil determinar qué importe será significativo.
- 3.3 Por ello, el auditor ha de fijar la importancia relativa en la etapa de planificación de su auditoría en función de diferentes parámetros tales como, resultados de la entidad, volumen de negocio, fondos propios, total de activos y otros que puedan estar relacionados con el tamaño de la entidad.
- 3.4 La importancia relativa de planificación ha de ser inferior a aquella que el auditor utiliza para formular su opinión, dado que su trabajo se realizará en base a pruebas selectivas y que debe identificar todos los aspectos significativos que, individualmente o en su conjunto, tengan un efecto importante en las cuentas anuales u otros documentos contables sometidos a auditoría.

4. Importancia relativa en la ejecución del trabajo

- 4.1 El concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas. En consecuencia, el alcance de las pruebas diseñadas para soportar la opinión técnica en aquellas áreas o transacciones que requieren una atención especial o que el auditor considere más significativas de acuerdo con su Plan Global, o en las que se puedan producir errores que superen la importancia relativa fijada en la fase de planificación, debe ser más amplio y extenso que en aquellas otras en que no se den estas circunstancias.
- 4.2 El alcance de las pruebas de auditoría está afectado por el error tolerable determinado por el auditor. El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquella. En la determinación de la cuantía de la fracción habrán de considerarse factores genéricos tales como, entre otros:
 - Las características del negocio y del área de trabajo involucrada.
 - La experiencia acumulada del auditor en el cliente y la industria.
 - El nivel de control interno existente.
 - Naturaleza, cantidad y magnitud de los errores esperados.
- 4.3 Cuando de las comprobaciones realizadas por el auditor resulten diferencias que superen el error tolerable, o existan limitaciones al alcance o incertidumbres, el auditor habrá de plantearse si debe extender sus procedimientos de auditoría, así como su evaluación a efectos de su informe, considerándolas individualmente y en relación con el resto de las incidencias identificadas en las demás áreas.

5. Importancia relativa en la emisión de informe

- 5.1 La importancia relativa a efectos de la opinión de auditoría es una cuestión de juicio profesional en las circunstancias concretas de cada caso. No existen, por lo tanto, criterios objetivos ni rígidos para determinar una medida de la importancia relativa de las incidencias encontradas por el auditor. La importancia relativa de las incidencias resulta habitualmente de evaluar sus aspectos cualitativos y cuantitativos, como se indica a continuación.
- 5.2 Los aspectos cualitativos hacen referencia a la naturaleza de las incidencias, a la información necesaria y suficiente para obtener una interpretación y comprensión adecuadas de las cuentas anuales auditadas, así como a la corrección de dicha información, como por ejemplo:
- a) Transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas.
 - b) Incumplimientos de la normativa aplicable.
 - c) Cambios contables, partidas extraordinarias y otros factores cualitativos similares.
 - d) Omisión de información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las cuentas auditadas.
- 5.3 Los aspectos cuantitativos hacen referencia a la magnitud monetaria de las incidencias encontradas y a su efecto relativo sobre las cuentas anuales y documentos contables tomados en su conjunto.
- En general deberán tomarse en cuenta las siguientes consideraciones para evaluar los aspectos cuantitativos:
- a) Las incidencias, tanto individualmente como agrupadas, han de considerarse en el contexto de las cuentas en su conjunto.
 - b) Cuando las incidencias se evalúen considerando su efecto sobre resultados, se tendrán en cuenta las siguientes precisiones adicionales:
 - Normalmente la base de comparación serán los resultados de las actividades ordinarias, excluyendo el efecto de los resultados extraordinarios de naturaleza no repetitiva y de otras transacciones no usuales.
 - Si la entidad experimenta fluctuaciones anormales en los resultados de las actividades ordinarias, la comparación deberá realizarse con los márgenes normales para un volumen de operaciones también normal, determinado en base a la experiencia de los últimos ejercicios y a la tendencia del período considerado.
 - c) Los resultados no son en todos los casos la base de comparación más adecuada para todo tipo de entidades. Ejemplo de los casos en que la importancia relativa deberá fijarse en base a los niveles de ingresos, activos o fondos propios son:
 - Entidades cuyos resultados arrojan tradicionalmente bajos márgenes de rentabilidad.
 - Entidades con altas cifras de activos y baja rentabilidad (empresas con pérdidas, entidades no lucrativas o con precios controlados, etc.).
 - Entidades con bajo volumen de operaciones (empresas en etapa de lanzamiento o desarrollo, empresas totales o parcialmente inactivas, etc.).
 - d) La importancia relativa de las incidencias que no afectan a los resultados de la entidad o a sus fondos propios (por ejemplo reclasificaciones), normalmente se fijará en una cuantía superior que cuando existe aquel efecto.
- 5.4 Al evaluar el efecto de una incidencia con posible peso en la opinión, el auditor analiza normalmente uno o varios de los siguientes factores:
- a) La magnitud absoluta individualmente considerada de los errores, omisiones y efectos de cambios de principios y normas contables que hubieran podido ser cuantificados, así como de los eventuales efectos de las limitaciones al alcance e incertidumbres que, por su propia naturaleza, no pueden ser cuantificadas por el auditor en su informe.
 - b) Su relación con otras cifras de las cuentas que se vieran distorsionadas por algunas de las circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor. Por ejemplo, su efecto sobre:

- El epígrafe del activo, pasivo, ingreso o gasto al que pertenece.
 - El activo o pasivo circulante.
 - Activo total.
 - Cifra de negocios.
 - Resultados de actividades ordinarias.
 - Resultados antes y después de impuestos.
 - Fondos propios.
- c) Su efecto sobre las tendencias de rentabilidad y otros ratios financieros (liquidez, capital de trabajo, relación deuda patrimonio, etc.)

5.5 Como resultado de su trabajo, el auditor puede encontrarse ante alguna de las circunstancias con posible efecto en su opinión (limitación al alcance, error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incertidumbre o cambio en los principios y normas contables aplicados). En estos casos, las Normas Técnicas de Auditoría sobre emisión de informe requieren que el auditor evalúe si las mismas, consideradas en su conjunto, son “*significativas*” en relación con las cuentas anuales auditadas, en cuyo caso habrá de emitir una opinión con salvedades. Estas mismas Normas requieren que, cuando estas circunstancias sean “*muy significativas*”, el auditor habrá de emitir una opinión desfavorable o denegada.

Para calificar las circunstancias de “*muy significativas*” es preciso que afecten de manera fundamental a la imagen fiel. En consecuencia para que el auditor exprese una opinión desfavorable o denegada, normalmente será necesaria la concurrencia de más de una incidencia significativa con efecto en diversos epígrafes del balance y de la cuenta de resultados, de forma que su efecto conjunto, distorsione (o pueda distorsionar en el caso de limitación al alcance e incertidumbres) radicalmente la imagen fiel.

En ocasiones puede resultar difícil discernir entre lo “*significativo*” y lo “*muy significativo*”. Dicha cuestión, determinante del sentido de la opinión del auditor, debe dilucidarse según su juicio profesional, razonablemente justificado, y explicado en sus papeles de trabajo de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en las Normas Técnicas de Auditoría.

6. Consideraciones orientativas sobre la cuantificación y el concepto de importancia relativa.

No es posible desarrollar guías orientativas que sirvan en todos los casos como parámetros válidos de referencia en cuanto a la consideración del concepto de importancia relativa, puesto que según lo comentado extensamente en la Norma, dichos parámetros pueden resultar condicionados por factores inherentes a las características de la entidad y su entorno.

No obstante, también es cierto que haciendo salvaguardia del carácter prioritario del juicio del auditor en la delimitación de su riesgo profesional, puede ser apropiado aportar ciertos parámetros orientativos que puedan ser consultados como guía en la evaluación de la importancia relativa.

Como Anexo a esta norma se incluyen, a título exclusivamente orientativo, unos parámetros que puedan ayudar al auditor a formar su juicio profesional únicamente sobre la importancia relativa en la emisión de su informe.

El auditor deberá tener en cuenta, en su caso, la naturaleza específica del sector al que se refiere su trabajo de auditoría, procediendo a justificar los parámetros utilizados para la fijación de la importancia relativa por referencia a las circunstancias especiales concurrentes en dicho sector.

Los parámetros propuestos suponen exclusivamente un punto de partida para ulteriores desarrollos teóricos o prácticos, que sirvan para perfilar y actualizar las magnitudes que se exponen en este apartado.

ANEXO

SITUACIÓN	IMPORTE-BASE	TRAMO
AJUSTES QUE AFECTAN AL RESULTADO DEL EJERCICIO		
1. Empresas con beneficios normales	Resultados de actividades ordinarias	5 % – 10 %
2. Empresas con pérdidas o en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad	El más representativo de: a) Total del importe neto de cifra de negocios b) Total de los activos c) Fondos propios	0,5 % – 1 %
3. Empresas en desarrollo (sin haber alcanzado el volumen normal de operaciones)	Fondos Propios	3 % – 5 %
4. Entidades no lucrativas	El más representativo de: a) Ingresos o gastos totales b) Activos Totales c) Fondos Propios	0,5 % – 1 %
5. Pequeñas y medianas empresas	El más representativo de: a) Resultado de actividades ordinarias b) Total del importe neto de cifra de negocios c) Total de activos	5 % – 12 % 1 % – 3 % 1 % – 3 %
RECLASIFICACIONES ENTRE PARTIDAS DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Total de la correspondiente clasificación de la cuenta de P.y G. (ingresos o gastos de explotación, financieros o extraordinarios)	5 % – 10 %
AJUSTES QUE AFECTAN A PARTIDAS DEL BALANCE Y NO AL RESULTADO DEL EJERCICIO	El más representativo de: a) Total Fondos Propios b) Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	3 % – 5 %
RECLASIFICACIONES ENTRE PARTIDAS DEL BALANCE	Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	5 % – 10 %

Cuadro C.1: Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría

NOTAS COMUNES

- a) Los porcentajes del “Tramo” se calcularán sobre los correspondientes “Importes-Base”.
- b) Cualquier importe igual o superior al que resulte de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá importante o significativo, salvo que se evidencie lo contrario.
- c) Cualquier importe igual o inferior al que resulte de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá que no es importante o significativo, a menos que se evidencie lo contrario.
- d) La importancia relativa de un importe que se encuentre entre los que resultan de aplicar los dos extremos del tramo, es un tema de juicio profesional que dependerá de cada circunstancia.
- e) El alcance de ajustes a considerar en una auditoría, es decir aquellos que deban tener reflejo en los papeles de trabajo, variará de un trabajo a otro, pero en la mayoría de los casos estará entre un 10 % y un 20 % del importe que se considere material (normalmente desde la perspectiva de beneficios en operaciones continuadas) a los estados financieros considerados en su conjunto.
- f) Pequeña y Mediana Empresa es aquella que tiene la potestad legal para formular balance abreviado.
- g) **Ajuste:** Correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, en los resultados del ejercicio o en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias.

- h) **Reclasificación:** Transferencia de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente por razones de clasificación o de presentación.
- i) No será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

SITUACIÓN	IMPORTE-BASE	TRAMO
1. Empresas con beneficios	El más representativo de:	
	a) Beneficio Neto	10 % – 20 %
	b) Total de los activos	1 % – 2 %
	c) Total del importe neto de cifra de negocios	1 % – 2 %
2. Empresas con pérdidas, en punto muerto, entidades no lucrativas, etc.	El más representativo de:	
	a) Total del importe neto de cifra de negocios	1 % – 2 %
	b) Total de los activos	
	c) Fondos Propios	

Cuadro C.2: Parámetros orientativos para la evaluación de la importancia relativa ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares

NOTAS COMUNES

- a) La memoria debe contener información acerca de los cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares no asociados con operaciones continuadas que supongan cambios en el beneficio neto, siempre que sean significativos.
- b) Los porcentajes del “Tramo” se calcularán sobre los correspondientes “Importes Bases”.
- c) Un efecto igual o superior al que resultaría de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá significativo.
- d) Un efecto igual o menor al que resultaría de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá no significativo.
- e) Cuando el efecto se encuentre entre los que resultarían de aplicar los porcentajes superior e inferior del tramo, se requerirá del juicio profesional para determinar si es necesario o no informar acerca del hecho.
- f) Por su naturaleza, no será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

C.5. Resolución de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”

De acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, en un trabajo de auditoría de cuentas debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de tener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en los estados financieros que se examinan, que permita expresar una opinión respecto de éstos. Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no para detectar necesariamente errores o deficiencias de todo tipo e importe que pudieran existir en los estados financieros auditados. Por ello, al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor debe determinar los métodos adecuados para seleccionar los elementos que han de ser sometidos a verificación como medio para obtener la evidencia necesaria de auditoría.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 27 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2003 (número 56), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 5 de marzo de 2004, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, la Presidencia de este Instituto, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”, sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

Norma Técnica de auditoría sobre utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva

Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo regulan, en su sección 2.5, la obtención de evidencia por parte del auditor. En concreto, el apartado 2.5.1. de dichas Normas Técnicas de Auditoría establece:

“Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas”.

2. Por su parte, el apartado 2.3.12. de las mencionadas Normas Técnicas regula el desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría que debe documentarse y que comprende, entre otros aspectos y en concreto:
“g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras”.
3. El párrafo 2.4.16, establece:
“La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección, y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno”.
“Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el periodo que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado en la selección de la muestra”.
4. Asimismo, el párrafo 2.5.6. de las citadas Normas Técnicas, en relación con el concepto de “evidencia suficiente”, establece:
“Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.
El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno”.
5. El párrafo 2.5.19. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo establece:
“La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas”
y el párrafo 2.6.8.:
“Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente: . . .
. . . g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.”
6. El párrafo 1.2 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre el concepto de “Importancia Relativa” establece:
“La emisión de una opinión razonable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada, Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe”.

Objeto

7. El objeto de esta norma es establecer pautas sobre la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de los elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará el método de selección de los elementos a comprobar que considera apropiado para obtener evidencia de auditoría adecuada a los objetivos de la prueba.

Métodos de selección de elementos para obtener evidencia de auditoría

Evidencia de Auditoría

8. La evidencia de auditoría se obtiene mediante la adecuada combinación de pruebas de cumplimiento y de pruebas sustantivas.

Pruebas de cumplimiento

9. Las pruebas de cumplimiento son aplicables cuando en la planificación el auditor no ha calificado como máximo el riesgo de control sobre alguna de las afirmaciones relativas a alguna cuenta.
10. A partir de su conocimiento de los sistemas contable y de control interno, el auditor identifica las características o atributos que evidencian el funcionamiento adecuado de un control, así como los posibles incumplimientos que se pudieran producir. El auditor puede así comprobar la presencia o ausencia de tales atributos.
11. Por lo general es adecuado realizar las pruebas de cumplimiento en base a muestras cuando el que lo ejecuta deja evidencia de haber sido aplicado el control (por ejemplo, el visé del responsable de créditos a clientes en un pedido, indicando aprobación del crédito, o evidencia de la autorización de la entrada de datos en un sistema informatizado).

Procedimientos sustantivos

12. Los procedimientos sustantivos se refieren a importes y son de dos tipos: técnicas de examen analítico y pruebas de detalle de transacciones y saldos. El propósito de los procedimientos sustantivos es obtener evidencia de auditoría que permita identificar incorrecciones significativas en las cuentas anuales. Al desarrollar pruebas sustantivas de detalle, se puede recurrir al muestreo o a otros métodos para seleccionar los elementos que van a ser verificados para comprobar una o más afirmaciones relacionadas con una partida de los estados financieros (por ejemplo, la existencia de las cuentas a cobrar), o para hacer una estimación independiente de un determinado importe (por ejemplo, el valor de las existencias obsoletas).

Consideraciones sobre el riesgo en la obtención de evidencia

13. En el proceso de obtención de evidencia, el auditor deberá aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar sus procedimientos para asegurarse de haber reducido este riesgo a un nivel aceptable.
14. El riesgo de auditoría es el riesgo de formular una opinión de auditoría incorrecta cuando existe un error significativo en las cuentas anuales. El riesgo de auditoría se compone de tres riesgos diferentes. El riesgo inherente que se refiere a la posibilidad de que una determinada cuenta contenga errores significativos con independencia de la existencia de controles internos. El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas contable y de control interno no impidan la presencia de un error significativo o no permitan que sea detectado y corregido oportunamente. Finalmente, el riesgo de detección es el riesgo de que los errores significativos no sean detectados por las pruebas sustantivas realizadas por el auditor. Estos tres componentes del riesgo de auditoría deben tenerse en cuenta durante el proceso de planificación al diseñar los procedimientos de auditoría encaminados a reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.
15. El riesgo de muestreo y el riesgo ajeno al muestreo pueden tener efecto en los componentes del riesgo de auditoría. Por ejemplo, al realizar pruebas de cumplimiento, puede ocurrir que el auditor no encuentre ninguna excepción y concluya que el riesgo de control es bajo cuando, en realidad, la tasa de error de la población es inaceptablemente elevada (riesgo de muestreo). O puede haber errores en la muestra de los que el auditor no se hubiera percatado (riesgo ajeno al muestreo). En relación con las pruebas sustantivas, existe una variedad de métodos que el auditor puede utilizar para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos pueden estar o no sujetos a riesgos de muestreo y/o ajenos al muestreo.

Por ejemplo, al realizar una prueba de detalle, el auditor puede elegir una técnica de revisión analítica inapropiada (riesgo ajeno al muestreo) o puede detectar únicamente errores no significativos cuando, en realidad, el error en la población es superior al error tolerable (riesgo de muestreo). Tanto en el caso de las pruebas de cumplimiento como en el de las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo se puede reducir ampliando el tamaño de la muestra. Por lo que respecta al riesgo ajeno al muestreo, puede reducirse mediante de una adecuada planificación, supervisión y revisión del trabajo.

Métodos para obtener evidencia

16. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos: inspección, observación, preguntas, confirmaciones, cálculos y técnicas de examen analítico.

El uso de uno u otro procedimiento es un asunto de juicio profesional en cada caso, aunque en general, todos ellos pueden requerir la selección de muestras a partir de una población dada.

Selección de los elementos a comprobar

17. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará los métodos adecuados para seleccionar los elementos a comprobar.

Los métodos son:

- Selección de todos los elementos;
- Selección de elementos específicos, y
- Muestreo.

La decisión sobre el método a utilizar dependerá de las circunstancias y, en cada caso, puede ser oportuno aplicar cualquiera de los métodos mencionados o una combinación de ellos. Aunque la decisión sobre qué método o qué combinación de métodos elegir se toma teniendo en cuenta el riesgo de auditoría y la eficiencia de la misma, el auditor tiene que estar satisfecho de que los métodos utilizados son efectivos para obtener la suficiente evidencia adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba.

Selección de todos los elementos

18. El auditor puede decidir que lo más apropiado es examinar toda la población de elementos que conforman el saldo de una cuenta, de un tipo de transacciones o de un estrato dentro de la población. Es poco probable que se elija una comprobación al 100 % en el caso de pruebas de cumplimiento, aunque puede darse en pruebas sustantivas. Por ejemplo, cuando la población está compuesta por un número reducido de elementos de importe elevado, cuando tanto el riesgo inherente como el riesgo de control son elevados y otros medios no proporcionan evidencia suficiente y adecuada, o cuando se trata de un cálculo repetitivo u otro proceso desarrollado por medios informáticos que hace que una comprobación al 100 % sea viable en términos económicos.

Selección de elementos específicos

19. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población basándose en factores tales como su conocimiento del negocio de la entidad auditada, evaluaciones preliminares del riesgo inherente y del riesgo de control, y las características de la población objeto de la prueba. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a riesgos ajenos al muestreo. La selección puede incluir:

- Elementos clave o de importe elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población porque son de un importe elevado, o tienen alguna otra característica como, por ejemplo, elementos con indicios de error, inusuales, especialmente sujetos a riesgo o en los que tenga experiencia de que hayan contenido errores.

- Todos los elementos superiores a un determinado importe. El auditor puede decidir examinar aquellos elementos cuyo valor supere un determinado límite con el fin de cubrir una parte importante del saldo total de la cuenta o de un tipo de transacciones.
 - Elementos para obtener información. El auditor puede decidir comprobar ciertos elementos para obtener información sobre determinados aspectos tales como el negocio de la entidad auditada, la naturaleza de las transacciones o los sistemas contable y de control interno.
 - Elementos para probar procedimientos. El auditor puede utilizar su juicio profesional para seleccionar y examinar elementos específicos con el fin de determinar si se está realizando o no un procedimiento.
20. Aunque el examen selectivo de elementos específicos integrantes del saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones puede ser un medio eficiente de obtener evidencia de auditoría, no puede considerarse muestreo. Los resultados de los procedimientos aplicados a los elementos así seleccionados no se pueden extrapolar al conjunto de la población. Cuando el resto de la población es significativo, el auditor deberá determinar si precisa obtener evidencia adicional.

Muestreo de auditoría

21. El auditor puede decidir aplicar técnicas de muestreo al saldo de una cuenta o a un tipo de transacciones con objeto de obtener una conclusión sobre el mismo a partir de una selección de algunos de los elementos que lo componen, conforme a la definición que se contiene en el Anexo A de esta norma técnica. El muestreo se puede aplicar utilizando tanto métodos estadísticos como no estadísticos. El muestreo se describe en detalle en los restantes apartados de la presente norma.

Muestreo Estadístico y No Estadístico

22. La decisión sobre si el muestreo ha de ser estadístico o no estadístico es un asunto del juicio profesional del auditor acerca de cuál es el método de muestreo más eficiente para obtener evidencia adecuada y suficiente en cada caso. Así, por ejemplo, en el caso de pruebas de cumplimiento, a menudo será más importante el análisis de la naturaleza y causa de los errores que el análisis estadístico de la simple presencia o ausencia (es decir, del número) de los errores. En tal caso, puede ser más apropiado el muestreo no estadístico.
23. Al utilizar el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse utilizando la teoría de probabilidades o el juicio profesional. Por otra parte, el tamaño de la muestra no es por sí solo un criterio válido para determinar si se trata de un método estadístico o no, ya que dicho tamaño depende de una serie de factores, tales como los expuestos en los Anexos B y C de esta norma técnica, que son de aplicación a ambos métodos de muestreo.
24. Con frecuencia, a pesar de que el método adoptado no pueda ser calificado como estadístico, se aplican determinadas herramientas de muestreo estadístico tales como la utilización de números aleatorios generados por ordenador. No obstante, sólo se puede medir estadísticamente el riesgo de muestreo cuando el método elegido haya sido así mismo estadístico.

Diseño de la Muestra

25. Al diseñar una muestra, el auditor debe tener en cuenta los objetivos de la prueba y los atributos de la población de la que se extraerá la muestra.
26. El auditor tendrá en cuenta en primer lugar los objetivos específicos que desea alcanzar y la combinación de procedimientos de auditoría que mejor puede contribuir a lograr dichos objetivos. La naturaleza de la evidencia de auditoría que pretende obtener y las condiciones probables de error u otras características relativas a dicha evidencia de auditoría le pueden ayudar a definir qué considera un error y qué población debe utilizarse para extraer la muestra.

27. El auditor determinará qué situaciones constituyen error teniendo en cuenta los objetivos de la prueba. Es importante comprender claramente qué constituye un error para asegurarse de que en la extrapolación de los errores se incluyen todas las situaciones que sean relevantes para los objetivos de la prueba, pero sólo aquellas que lo sean. Así, por ejemplo, en una confirmación de saldos diseñada como prueba sustantiva de la existencia de las cuentas a cobrar, los pagos realizados por el cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad auditada poco después de esa fecha no se consideran errores. De la misma manera, el abono de un cobro en la cuenta del cliente equivocado no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, en este procedimiento no se debe considerar que constituye un error al evaluar los resultados de la muestra, sin perjuicio de que pudiera ser importante para otras áreas de la auditoría, tales como la probabilidad de fraude o la razonabilidad de las provisiones para insolvencias.
28. Por lo general, al realizar una prueba de cumplimiento, el auditor hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en la población y del nivel de riesgo de control. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor o en el examen de un número reducido de elementos de la población. De la misma forma, en el caso de pruebas sustantivas, el auditor realiza, generalmente, una evaluación preliminar del error cuantitativo esperado en la población. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar la muestra y determinar su tamaño. Así, por ejemplo, si la tasa de error esperada es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de cumplimiento. Sin embargo, al realizar pruebas sustantivas, si el importe esperado de error es alto, puede ser apropiada la comprobación de la totalidad de los elementos de la población o la selección de una muestra amplia.

Población

29. Es importante que el auditor se asegure de que la población es:
 - a) *Adecuada* para la finalidad de la prueba para la que se está seleccionando la muestra. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es comprobar si el saldo de acreedores comerciales está sobrevalorado, la población puede definirse como el listado de proveedores. Por el contrario, cuando se está comprobando la posible infravaloración de los acreedores comerciales, la población no debe ser el listado de proveedores sino los pagos posteriores, las facturas pendientes, los extractos de los proveedores, los albaranes pendientes de recibir factura u otras poblaciones que puedan proporcionar evidencia de auditoría de dicha infravaloración; y
 - b) *Completa*. Por ejemplo, si el auditor tiene intención de seleccionar albaranes de entrega a partir de un archivo, no puede concluir sobre todos los albaranes del período a menos que esté satisfecho de que todos han sido efectivamente archivados. Así mismo, si su intención es utilizar la muestra para concluir sobre el funcionamiento del sistema contable y de control interno durante el período, la población debe incluir todos los elementos relevantes a lo largo de todo el período. Se puede utilizar un método distinto consistente en estratificar la población y utilizar el muestreo sólo para concluir sobre el control durante, por ejemplo, los 10 primeros meses del año, y utilizar otros procedimientos o una muestra diferente para los dos meses restantes.

Estratificación

30. Se puede aumentar la eficiencia de la auditoría estratificando la población, es decir, dividiéndola en subconjuntos discretos con una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de elementos dentro de cada estrato y así reducir el tamaño de la muestra sin aumento proporcional del riesgo de muestreo. Se deben definir cuidadosamente los subconjuntos de tal forma que un elemento sólo pueda pertenecer a un estrato.
31. En la realización de pruebas sustantivas, los saldos de las cuentas o tipos de transacciones se estratifican a menudo sobre la base de su importe. Esto permite centrar el peso de la auditoría en los elementos de mayor importe que pueden tener el mayor riesgo de error monetario en términos de sobrevaloración. Una población puede también estratificarse, por ejemplo, de acuerdo con una característica indicativa de un mayor riesgo de error; así, por ejemplo, al analizar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.

32. Los resultados de un procedimiento aplicado a los elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a dicho estrato. Para concluir sobre la población total, el auditor tendrá en cuenta el riesgo y la importancia relativa de los restantes estratos que componen la población. Por ejemplo, el 20 % de los elementos de la población pueden representar el 90 % del saldo de una cuenta. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. Evaluará los resultados de esta muestra y alcanzará una conclusión sobre 90 % del saldo total, separadamente del 10 % restante (para el que puede utilizar otra muestra u otro medio de obtener evidencia, o que puede ser considerado no significativo).

Selección Ponderada por el Valor

33. En las pruebas sustantivas, normalmente resultará eficaz, especialmente en la evaluación de posibles sobrevaloraciones, identificar como unidad de muestreo las unidades monetarias que conforman un determinado saldo o clase de transacciones. Habiendo seleccionado determinados importes de la población, por ejemplo, del saldo de clientes, el auditor examina los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contienen dichos importes. Dado que de esta manera, los importes mayores tienen más probabilidades de ser seleccionados, el peso de la auditoría se centra en los mismos, lo que permite reducir el tamaño de las muestras. Este procedimiento normalmente se utiliza combinándolo con el método de selección sistemática de muestras (descrito en el Anexo D de esta norma técnica) y es más eficiente cuando la selección se hace a partir de una base de datos informatizada.

Tamaño de la Muestra

34. Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor debe tener en cuenta si el riesgo de muestreo ha sido reducido a un nivel aceptable. El tamaño de la muestra se ve afectado por el nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar. Cuanto menor sea el nivel aceptable de riesgo de muestreo, mayor deberá ser el tamaño de la muestra.
35. El tamaño de la muestra puede determinarse bien mediante la aplicación de una fórmula estadística o mediante el juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias. En los Anexos B y C a la presente norma técnica pueden verse algunas guías al respecto.

Selección de la Muestra

36. El auditor debe seleccionar los elementos integrantes de la muestra de tal forma que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. El muestreo estadístico exige que los elementos sean seleccionados aleatoriamente de modo que todos los elementos tengan posibilidad de formar parte de la muestra. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (tales como facturas) o unidades monetarias. En el caso de muestreo no estadístico, el auditor aplica su juicio profesional para seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo es alcanzar conclusiones acerca de toda la población, el auditor intentará seleccionar una muestra representativa mediante la elección de elementos que tengan las características típicas de la población, sin introducir sesgos en la selección de la muestra.
37. Los principales métodos de selección de muestras son la utilización de tablas de números aleatorios o de programas informáticos, la selección sistemática y la selección al azar, según se describe en el Anexo D.

Realización de los Procedimientos de Auditoría

38. El auditor debe aplicar los oportunos procedimientos de auditoría sobre todos y cada uno de los elementos seleccionados.
39. Si alguno de los elementos seleccionados no fuera adecuado para la realización del procedimiento, éste se practicará normalmente sobre un elemento sustitutivo debidamente seleccionado. Por ejemplo, al comprobar la autorización de los pagos, en la muestra puede haber sido seleccionado un cheque anulado. Si el auditor está satisfecho de que el cheque fue anulado debidamente y por lo tanto no constituye un error, se examina otro cheque elegido como sustituto.

40. Puede darse el caso, no obstante, de que el auditor no pueda realizar la prueba de auditoría a uno de los elementos seleccionados porque, por ejemplo, se ha perdido la documentación relativa al mismo. Si no se realizan procedimientos alternativos adecuados, por lo general se considerará que ese elemento constituye un error. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado cuando no se ha recibido una respuesta a una petición de confirmación de clientes puede ser la revisión de cobros posteriores.

Análisis de los errores detectados

41. El auditor deberá tener en cuenta los resultados de la muestra, la naturaleza y la causa de los errores detectados y su posible efecto sobre los objetivos de la prueba específica y sobre las restantes áreas de la auditoría.
42. En las pruebas de cumplimiento, el auditor se centra en el diseño y funcionamiento de los controles y en la evaluación del riesgo de control. Sin embargo, en este tipo de pruebas, cuando detecte errores, el auditor también debe tener en cuenta:
 - a) el efecto directo en las cuentas anuales de los errores detectados, y
 - b) la efectividad de los sistemas contable y de control interno y su influencia en el enfoque de auditoría en los casos en los que, por ejemplo, los errores resultan de actuaciones intencionadas de la dirección para eludir un determinado control.
43. Al analizar los errores detectados, puede ocurrir que el auditor constate que muchos tienen una característica común, por ejemplo, tipo de transacción, localización geográfica, línea de producto o periodo. En ese caso, puede ser conveniente identificar todos los elementos de la población que tengan esa característica y ampliar los procedimientos de auditoría en ese estrato. En ciertos casos, esos errores podrían ser intencionados e indicar la posibilidad de casos de fraude.
44. En algunas ocasiones, es posible que el auditor establezca que un error se ha producido por un acontecimiento no repetitivo que sólo ha ocurrido en casos específicamente determinables y que, en consecuencia, no es representativo de errores similares en la población (un error aislado). Para que el auditor pueda considerarlo como un error aislado, debe tener un elevado grado de certeza de que tal error no es representativo de la población. Esta certeza se adquiere mediante la realización de trabajo adicional. El trabajo adicional depende de cada caso, pero debe proporcionar suficiente evidencia adecuada de que el error no afecta al resto de la población. Un ejemplo puede ser el de un error ocasionado por un fallo informático del que se sabe que ha ocurrido sólo durante un día en el período. En este caso, el auditor evaluará el efecto del fallo, revisando, por ejemplo, transacciones específicas procesadas ese día, y tendrá en cuenta el efecto de la causa del fallo en las pruebas de auditoría y en sus conclusiones. Otro ejemplo es un error que haya sido causado por la aplicación de una fórmula incorrecta en la valoración de las existencias de una determinada sucursal. Para concluir que se trata de un error aislado, el auditor debe asegurarse de que en las demás sucursales se ha utilizado la fórmula correcta.

Extrapolación de los Errores

45. En el caso de pruebas sustantivas, el auditor debe extrapolar el importe de los errores detectados en la muestra a la totalidad de la población y debe considerar el efecto del error extrapolado en el objetivo concreto de la prueba y en las demás áreas de la auditoría. Con el fin de obtener una visión más amplia de la importancia de los errores y poder compararla con el error tolerable, el auditor extrapolará el error al total de la población. En pruebas sustantivas el error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor puede concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquella.
46. Cuando se ha determinado que un error es aislado, puede ser excluido al extrapolar los resultados de la muestra al resto de la población. Dicho error aislado deberá sumarse al error extrapolado. Si el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones han sido divididos en estratos, el error se extrapola para cada estrato separadamente. Los errores extrapolados y los errores aislados de cada estrato se suman para considerar el posible efecto de los errores en el saldo total de la cuenta o tipo de transacciones.

47. En el caso de pruebas de cumplimiento, no es necesario realizar una extrapolación de los errores ya que la tasa de error de la muestra es también la tasa proyectada de error de la población.

Evaluación de los Resultados de la Muestra

48. El auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar si éstos confirman u obligan a modificar la evaluación preliminar de la característica de la población objeto del muestreo. En el caso de una prueba de cumplimiento, una tasa de error inesperadamente alta puede dar lugar a un incremento del riesgo de control inicialmente estimado, a menos que se obtenga evidencia adicional que apoye la evaluación inicial. Cuando se trata de una prueba sustantiva, un importe de error inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a estimar que existe un error significativo en el saldo de una cuenta o en un tipo de transacciones, en ausencia de evidencia adicional de que no existe tal error significativo.
49. Si el importe total del error extrapolado más el error aislado es inferior al límite que el auditor considera aceptable, pero se aproxima a él, el auditor juzgará los resultados de la muestra a la luz de otros procedimientos de auditoría, y puede considerar apropiado obtener evidencia de auditoría adicional. La mejor estimación que tiene el auditor del error de la población es la suma del error extrapolado y del error aislado. No obstante, los resultados de la muestra se ven afectados por el riesgo de muestreo. En consecuencia, cuando la mejor estimación está próxima al error tolerable, el auditor tiene que reconocer que hay un riesgo de que una muestra diferente pudiera dar otra estimación de error que superase el error tolerable. El resultado obtenido de otras pruebas de auditoría puede facilitar al auditor evaluar este riesgo, el cual a su vez puede ser reducido mediante la obtención de evidencia de auditoría adicional.
50. Si al evaluar los resultados de la muestra el auditor concluye que debe revisar su evaluación inicial de la característica de la población que ha sido objeto de comprobación, puede:
 - solicitar a la dirección que investigue los errores identificados y la posibilidad de que existan más errores y que haga los ajustes necesarios; y/o
 - modificar las pruebas de auditoría planificadas. Por ejemplo, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor puede aumentar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar las pruebas sustantivas relacionadas; y/o
 - considerar el efecto en el informe de auditoría.

ANEXO A: GLOSARIO

1. El “**muestreo de auditoría**” (en adelante, el muestreo) es la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de la totalidad de las partidas que componen el saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones de modo que todos los elementos tengan posibilidad de ser seleccionados. Ello permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría sobre determinadas características de los elementos seleccionados a fin de alcanzar una conclusión sobre la población de la que se extrajo la muestra. En la aplicación del muestreo en auditoría, se puede seguir un método estadístico o no estadístico.
2. A efectos de la presente norma, “**error**” significa desviaciones en los controles cuando se produzca en pruebas de cumplimiento, y errores cuantitativos cuando se trate de pruebas sustantivas.
3. El error se califica como “**aislado**” cuando se produce por un acontecimiento no repetitivo, que sólo ha ocurrido en ocasiones identificadas y que, por lo tanto, no es representativo de errores en la población.
4. “**Población**” es todo el conjunto de datos del que se selecciona una muestra y sobre la que se pretende concluir. Así, por ejemplo, todos los elementos que componen el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones constituyen una población. Una población puede estratificarse o dividirse en subconjuntos y cada estrato puede ser examinado por separado. El concepto de “población” se aplica también al estrato.

5. El “**riesgo de muestreo**” se produce por la posibilidad de que la conclusión a la que ha llegado el auditor a partir de una muestra pudiese ser diferente si se hubiese aplicado el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. Hay dos tipos de riesgo de muestreo:
- El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es menor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que no existe error significativo cuando sí lo hay. Este tipo de error incide en la efectividad de la auditoría y tiene mayor probabilidad de conducir a una opinión de auditoría incorrecta; y
 - El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es mayor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que existe error significativo cuando no lo hay. Este tipo de riesgo afecta a la eficiencia de la auditoría y, por lo general, supondrá la realización de trabajo adicional para acabar comprobando que las conclusiones iniciales eran incorrectas.
- En términos porcentuales, el complemento a cien por cien de cada uno de estos riesgos se denomina **nivel de confianza**.
6. El “**riesgo ajeno al muestreo**” se debe a factores que pueden llevar al auditor a una conclusión errónea por cualquier motivo no derivado del tamaño de la muestra. Así, por ejemplo, puesto que la mayor parte de la evidencia de auditoría es indicativa más que concluyente, el auditor podría no detectar los errores existentes por haber utilizado procedimientos inadecuados o haber interpretado incorrectamente la evidencia obtenida.
7. La “**unidad de muestreo**” es el elemento individual de una población, como, por ejemplo, cada cheque de una relación de cheques depositados en el banco, cada abono de un extracto bancario, cada factura de ventas o cada saldo de cliente, o una unidad monetaria.
8. El “**muestreo estadístico**” es un método de muestreo que tiene las siguientes características:
- a) selección aleatoria de la muestra, y
 - b) utilización de la teoría de probabilidades para evaluar el resultado del muestreo, incluida la medición del riesgo de muestreo.
- Todo método de muestreo que no posea las características a) y b) anteriores se considera muestreo no estadístico.
9. “**Estratificación**” es el proceso de dividir la población en subconjuntos, cada uno de los cuales está compuesta por un grupo de unidades de muestreo con características similares (a menudo, su importe).
10. “**Error tolerable**” es el error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar en una población.

ANEXO B: EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba de cumplimiento. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:

1. *Nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno.*
Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor quiera obtener del funcionamiento de los sistemas contable y de control interno, menor tendrá que ser su evaluación del riesgo de control y, en consecuencia, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor hace una evaluación preliminar del riesgo de control y lo evalúa como bajo, ello significa que piensa confiar de manera importante en el funcionamiento efectivo de determinados controles internos. Para soportar esta evaluación debe obtener más evidencia que si hubiera evaluado el riesgo de control como más elevado (es decir, si fuera a confiar menos en los controles).

FACTOR	EFEECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento del nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno	Incremento
Incremento en la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control	Disminución
Incremento en la tasa de error que el auditor espera encontrar en la población	Incremento
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que el riesgo de control es menor que el riesgo de control real de la población)	Incremento
Incremento del número de elementos de la población	Efecto poco significativo

2. *Tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control (error tolerable)*

Cuanto menor sea la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. *Tasa de error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).*

Cuanto mayor sea la tasa esperada de errores, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente la tasa real de error. Entre los factores que el auditor puede utilizar para determinar el error esperado, se cuentan su conocimiento del negocio (en especial, los resultados de los procedimientos que haya aplicado para obtener un entendimiento de los sistemas contable y de control interno), cambios en el personal o en los sistemas de control interno o contable, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas de auditoría. Cuando se espera un alto porcentaje de error, normalmente se omitirán las pruebas de cumplimiento ya que éstas reducirán poco el riesgo de control.

4. *Nivel de confianza requerido por el auditor.*

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación de la tasa de error obtenida a partir de la muestra se aproxima al de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

5. *Número de elementos de la población.*

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. No obstante, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo puede no ser un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada.

ANEXO C: EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS SUSTANTIVAS

Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba sustantiva. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:

FACTOR	EFEECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento en la evaluación del riesgo inherente	Incremento
Incremento en la evaluación del riesgo de control	Incremento
Aplicación de otras pruebas sustantivas destinadas a verificar la misma afirmación de las cuentas anuales	Reducción
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que no existe un error significativo cuando, en realidad, sí lo hay)	Incremento
Incremento en el importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)	Disminución
Incremento en el importe total de error que el auditor espera encontrar en la población	Incremento
Cuando sea aplicable, estratificación de la población	Disminución
Número de elementos de la población	Efecto poco significativo

1. *Evaluación del riesgo inherente.*

Cuanto mayor sea el riesgo inherente evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Un riesgo inherente elevado implica que el riesgo de detección tiene que disminuirse, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Se puede reducir el riesgo de detección aumentando el tamaño de la muestra.

2. *Evaluación del riesgo de control*

Cuanto mayor sea el riesgo de control evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor evalúa el riesgo de control como alto, ello significa que no puede confiar en un funcionamiento efectivo del sistema de control interno con respecto a esa afirmación de las cuentas anuales. En consecuencia, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, debe reducir el riesgo de detección y se basará más en pruebas sustantivas. Cuanto más se confíe en las pruebas sustantivas (es decir, cuanto más reducido tenga que ser el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. *Aplicación de otras pruebas sustantivas dirigidas a verificar la misma afirmación de los estados financieros*

Si el auditor confía en el resultado de otras pruebas sustantivas (pruebas de detalle o pruebas de revisión analítica) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relacionado con el saldo de una cuenta determinada o el importe de un tipo de transacciones, menos seguridad necesitará obtener a partir del muestreo y, por lo tanto, menor habrá de ser el tamaño de la muestra.

4. *Nivel de confianza requerido por el auditor.*

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación del error obtenida a partir de la muestra se aproxima al error de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

5. *Importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)*

Cuanto menor el importe de error que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

6. *Importe del error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).*

Cuanto mayor sea el importe esperado del error, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente el error real de la población. Para determinar el error esperado, el auditor tendrá en cuenta el grado de subjetividad en la determinación de los valores, los resultados de las pruebas de cumplimiento, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas sustantivas.

7. *Estratificación*

En aquellos casos en los que existe una gran dispersión de los valores monetarios de los elementos de la población, puede resultar útil agrupar en estratos los elementos de valores similares. Este proceso se denomina estratificación. Cuando la población puede ser adecuadamente estratificada, la suma de las muestras para cada estrato es menor que el tamaño de la muestra que sería necesario para alcanzar el mismo nivel de seguridad si se considerara toda la población en conjunto.

8. *Número de elementos de la población.*

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. Por lo tanto, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo a menudo no es un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, el incremento en el valor de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que ello suponga a su vez un aumento proporcional de la importancia relativa).

ANEXO D: MÉTODOS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS

Algunos de los principales métodos de selección de muestras son los siguientes:

- a) Utilización de números aleatorios generados por ordenador o mediante tablas de números aleatorios.

- b) Selección sistemática. Este método consiste en dividir el número de elementos de la población por el número de elementos de la muestra para obtener un intervalo de muestreo. Si éste es, por ejemplo, de 10, y se fija como punto de partida el tercer elemento, la muestra estará compuesta por los elementos 3, 13, 23, 33 y así sucesivamente. Aunque el punto de partida puede ser seleccionado al azar, la muestra será verdaderamente aleatoria si el punto de partida se selecciona a partir de un número generado aleatoriamente por el ordenador o mediante una tabla de números aleatorios. Cuando utilice el método de selección sistemática, el auditor deberá asegurarse de que la población no está estructurada de tal forma que el intervalo de muestreo coincida con un determinado patrón de la población.
- c) Selección al azar. El auditor selecciona la muestra sin aplicar una técnica estructurada. El auditor deberá no obstante evitar cualquier sesgo consciente o predecible (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización o seleccionando o evitando los primeros o últimos elementos de las páginas de un listado) y, en consecuencia, deberá asegurarse de que todos los elementos de la población tienen posibilidad de ser seleccionados. La selección al azar no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

La selección por bloques consiste en seleccionar bloques de elementos contiguos en una población. Por lo general, la selección por bloques no es aplicable para el muestreo en auditoría ya que la mayoría de las poblaciones están estructuradas de manera que es probable que los elementos de una secuencia tengan características similares entre ellos y diferentes de otros de la misma población. Aunque en algunos casos el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, generalmente no será un método adecuado de seleccionar una muestra cuando el auditor quiera inferir a partir de la muestra una conclusión válida con respecto al conjunto de la población.

Apéndice D

Ley de Auditoría de Cuentas

Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE número 169, de 15 de julio.

Texto modificado por la Ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. BOE número 281, de 23 de noviembre.¹

La exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, cualquiera que sea el ámbito en que realice su actividad, ha determinado que existan a lo largo del tiempo diversas técnicas de revisión mediante las que se puede obtener una opinión cualificada sobre el grado de fidelidad con que la documentación económico-contable representa la situación económica, patrimonial y financiera de la empresa.

Esta transparencia en la información económico-contable de la empresa es un elemento consustancial al sistema de economía de mercado, recogido en el artículo 38 de la Constitución.

Por otra parte, la reciente integración de España en las Comunidades Europeas aconseja, también, potenciar al máximo dicha transparencia informativa, para lo cual, la presente ley, a la vez que vendrá a cubrir un relativo vacío legal existente en nuestro Ordenamiento Jurídico, permitirá un mejor funcionamiento de la empresa española, dado que éste depende, muy principalmente, de un preciso y riguroso conocimiento de su situación económica, patrimonial y financiera; y, al mismo tiempo, permitirá equiparla a las empresas de la CEE, revirtiendo todo ello en un mejor funcionamiento de la economía de mercado.

II

La auditoría de cuentas se configura en esta Ley como la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos contables auditados; no limitándose, pues, a la mera comprobación de que los saldos que

¹La letra de este modo, corresponde a la nueva redacción

figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión responsable sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso.

La auditoría de cuentas es, por lo tanto, un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas.

III

Las anteriores consideraciones han tenido su reflejo legal en otros países donde la auditoría de cuentas posee un mayor enraizamiento, regulándose tradicionalmente, por un lado, la obligación que determinadas empresas tienen de ofrecer unos estados revisados por un auditor de cuentas independiente y, por otro, los requisitos exigidos a dicho auditor para el ejercicio de su función, así como sobre la forma de expresar su opinión.

Asimismo, las Directivas Comunitarias se han ocupado de estas mismas cuestiones, bien a través de aquellas Directivas que afectan a las empresas, bien a través de la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE), referida específicamente al ejercicio de la auditoría de cuentas.

En el primer caso, se establecen normas para las empresas en todo lo referente a elaboración, revisión y publicación de sus cuentas, bien sean éstas individuales o se refieran a un grupo de empresas que las represente de manera consolidada. Es decir, además del efecto deseado sobre la propia empresa, se ofrece a los auditores de cuentas el marco de principios generales a seguir por la empresa de forma que las cuentas de la misma sean inteligibles y susceptibles de comparación con otros ejercicios anteriores o con las de otras unidades económicas.

En el segundo caso, la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE) regula en su artículo 1, entre otros aspectos tales como el acceso a la condición de auditor de cuentas o a las normas relativas a la integridad y a la independencia del auditor, su ámbito de aplicación, y éste comprende tanto lo referente a las personas, físicas o jurídicas, que se habilitan para el ejercicio de la auditoría de cuentas, como las empresas o grupos de éstas que tienen la obligación de auditarse.

IV

En España el proceso de revisión de cuentas no ha sido ajeno a la actividad empresarial y a él se refieren tanto el Código de Comercio como la Ley de Sociedades Anónimas, pero, por un lado, el propio desarrollo empresarial con el incremento paralelo de la demanda de servicios de auditoría de cuentas y, por otro, las normas comunitarias han puesto de manifiesto la necesidad de regular de manera específica la auditoría de cuentas.

La presente Ley de Auditoría de Cuentas, dividida en cuatro capítulos, consta de veintidós artículos,² cuatro disposiciones adicionales, cinco disposiciones transitorias, cinco disposiciones finales y una disposición derogatoria.

En el Capítulo I se recoge el concepto de la actividad de auditoría de cuentas, en la línea indicada en los apartados anteriores y, junto a otros aspectos relacionados con las condiciones a las que se sujeta el ejercicio de la actividad, se especifica de forma pormenorizada el contenido del informe de auditoría, haciendo especial hincapié en el alcance de la opinión técnica, elemento primordial de dicho informe.

En el Capítulo II se establecen las normas que regulan el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, fijándose los correspondientes requisitos y condiciones que permiten el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como el régimen de incompatibilidades y el de responsabilidad de los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad.

En el Capítulo III se regula el régimen sancionador, ajustándose a los principios exigidos por la Constitución respecto de la potestad sancionadora de la Administración.

El Capítulo IV se refiere al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el único artículo³ de que consta se regulan las competencias que en materia de auditoría de cuentas se atribuyen a este Organismo.

²La ley 44/2002, incluye un nuevo artículo 23 por el que se crea la tasa por emisión de informes de auditoría

³ver nota 1

En las Disposiciones Adicionales se recogen, entre otros aspectos, la enumeración de las empresas o entidades que, además de lo que dispongan otras normas, deberán someterse a la auditoría de cuentas.

En las Disposiciones Transitorias se regula el régimen de inscripción inicial en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la aplicación provisional de las normas de auditoría y de los principios y normas contables actualmente existentes. También se concretan los principios y normas contables que necesariamente deberán utilizarse en el ejercicio de la actividad auditora.

V

Así pues y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales en materia de auditoría de cuentas, en la presente ley se recoge, además de lo establecido en la VIII Directiva (84/253/CEE), otros aspectos no contenidos en la misma, con la finalidad de regular y establecer las garantías suficientes para que las cuentas anuales o cualquier otro documento contable que haya sido verificado por un tercero independiente sea aceptado con plena confianza por la persona que trata de obtener información a través de ellos.

CAPÍTULO I. DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Artículo 1

1. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.
2. 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 el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable; también comprenderá la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.
3. Tanto la auditoría de las cuentas anuales y del informe de gestión como cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de este artículo deba calificarse legalmente como auditoría de cuentas, tendrá necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a

los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley y a las normas técnicas de auditoría.

Artículo 2

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

- 1 Identificación de la empresa o entidad auditada.
- 2 Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo, y en su caso, a quienes vaya destinado.
- 3 Identificación de los documentos objeto de examen que se incorporan al informe.
- 4 Descripción sintetizada y general de las normas técnicas de auditoría de cuentas aplicadas en el trabajo realizado y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora, así como de las incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas.
- 5 Manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la empresa o entidad auditada, así como el resultado obtenido en el ejercicio, con incorporación, en su caso, de aquellos comentarios que complementen el contenido del mencionado documento.
- 6 Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el apartado 2 de este artículo.
- 7 En su caso, se dirá si el informe de gestión concuerda con las cuentas anuales del ejercicio.

2. Con independencia de lo mencionado en el apartado anterior el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión sobre los siguientes extremos:

- 1 Si las cuentas anuales examinadas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa o de la entidad auditada o, en su caso, las razones por las que no lo expresan.
- 2 Si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de

Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los principios contables que no se hubieran aplicado.

- 3 Si dichos principios y normas han sido aplicados de manera uniforme respecto a los ejercicios precedentes.
 - 4 Si la no aplicación de uno o varios principios o normas contables se considera procedente, en su caso, en el marco de la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales.
 - 5 Sobre los acontecimientos que se hubieren producido entre la fecha de cierre del ejercicio y la de realización del informe y que pudieran tener repercusiones en la marcha de la empresa o de la entidad auditada.
3. Cuando no se emita opinión técnica deberán exponerse las razones justificativas de esta abstención, aportando a tal fin cuantos detalles e información complementaria sean necesarios.
 4. El informe de auditoría de cuentas, debidamente firmado por quien o quienes lo hubieran realizado, deberá expresar la fecha de emisión del mismo. Los documentos objeto de examen se incorporarán como anexo al mencionado informe.
 5. Cuando el informe no se refiera a las cuentas anuales, le será de aplicación, en su caso, lo dispuesto para dichas cuentas.
 6.
 - 1 El informe de auditoría de cuentas cuando sea público acompañará íntegramente a las cuentas anuales.
 - 2 En ningún caso el informe de auditoría de cuentas podrá ser publicado parcialmente o en extracto.

Artículo 3

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

Artículo 4

1. La presente ley será de aplicación a la auditoría de las cuentas anuales y los trabajos de auditoría de cuentas a los que se refiere el artículo 1 de esta ley también cuando se trate de documentos consolidados.
2. En el informe de auditoría de cuentas se expresará las empresas o entidades que formando parte del conjunto consolidable no hayan sido objeto de auditoría de cuentas, acreditando tal circunstancia a los efectos de la emisión

del informe y opinión sobre el conjunto consolidable.

3. Quien o quienes emitan la opinión sobre el conjunto consolidable, vendrán obligados a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las empresas o entidades del conjunto, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

Artículo 5

1. Los informes de auditoría de cuentas se emitirán bajo la responsabilidad de quien o quienes los hubieran realizado, los cuales quedarán sujetos a las prescripciones de esta ley y a las normas técnicas de auditoría de cuentas.
2. Las normas técnicas de auditoría de cuentas se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la Comunidad Económica Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de seis meses y serán válidas a partir de su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En el caso en que las corporaciones de derecho público representativas a que se refiere el párrafo anterior, previo requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no elaborasen, adaptasen o revisasen alguna de las normas técnicas de auditoría, en la forma establecida anteriormente, éste procederá a la elaboración, adaptación o revisión de las mismas, informando de ello a las citadas corporaciones de derecho público representativas y cumpliendo también el requisito de información pública durante el plazo de seis meses.

CAPÍTULO II. DEL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Artículo 6

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
2. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas proporcionará, a solicitud de parte interesada, relación actualizada de los nombres y domicilios profesionales de los miembros inscritos en el mismo.

3. La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no facultará para el ejercicio profesional de otras actividades distintas a las previstas en el artículo 1 de la presente Ley que requerirán las condiciones de titulación y colegiación exigidas por la legislación aplicable en cada caso.
4. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas deberán seguir cursos de formación continua, en la forma y condiciones que se establezca reglamentariamente.

Artículo 7

1. Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas⁴ se requerirá:
 - 1 Ser mayor de edad.
 - 2 Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Comunidad Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
 - 3 Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
 - 4 Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
2. La autorización a que se refiere el número precedente se concederá a quienes reúnan las siguientes condiciones:
 - 1 Haber obtenido una titulación universitaria.
 - 2 Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.
 - 3 Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.
3. La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos.
4. Los exámenes de aptitud profesional se realizarán por cada una de las corporaciones profesionales a que se refiere el artículo 5 de la presente Ley, y subsidiariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación en todo caso por este último de la respectiva convocatoria, que se

⁴La Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado de 1990 añadió los apartados 6 y 7 de este artículo.

publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. Reglamentariamente se establecerán las normas para la aprobación del contenido de los programas, composición de los Tribunales y período de formación práctica.

5. Los exámenes de aptitud se realizarán mediante el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las corporaciones representativas de auditores de cuentas a que se refiere el artículo 5 de la presente Ley, y subsidiariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía. La superación de estos exámenes permitirá el acceso a las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, en relación con el ejercicio de la función auditora, sin perjuicio de los requisitos específicos que puedan exigir los estatutos de cada corporación.

Reglamentariamente se establecerán las normas para la aprobación del contenido de los programas, periodicidad, composición del tribunal, en el que habrá de constar al menos un miembro de cada una de las corporaciones representativas de auditores de cuentas y periodo de formación práctica.

6. Podrán ser inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, quienes cumpliendo los requisitos establecidos en este artículo, a excepción de lo dispuesto en la letra a) del número 2, hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que facultan para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica señalada en el número 3 anterior, con un período mínimo de ocho años, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con persona habilitada para la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.
7. Para el cómputo del período de formación práctica adquirida con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley y a efectos de lo dispuesto en el número 6 anterior, tendrán la consideración de personas habilitadas los miembros en ejercicio del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, del Registro de Economistas Auditores pertenecientes al Consejo General de Colegios de Economistas de España y del Registro General de Auditores pertenecientes al Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.
8. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los funcionarios pertenecientes a Cuerpos cuya formación y funciones se hallen relacionados con la auditoría de cuentas del sector público, o que examinen o valoren la situación financiera y patrimonial y la actuación

de las entidades financieras o de compañías aseguradoras, cuando cumplieran los requisitos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas establecidos en el artículo 7 de la presente Ley.

El requisito relativo al seguimiento de programas de enseñanza teórica y el correspondiente a la superación del examen de aptitud profesional, establecidos en los párrafos b) y c) del apartado 2 del artículo 7 de esta Ley, se entenderán cumplidos mediante la superación de la oposición o de las pruebas establecidas para el ingreso en el correspondiente Cuerpo.

Se entenderá asimismo cumplido el requisito de la formación práctica establecido en el párrafo b) del apartado 2 del artículo 7 de esta Ley, mediante el desempeño efectivo de trabajos correspondientes a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos del sector público, de entidades financieras o de compañías aseguradoras, durante un período mínimo de tres años, certificado por un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 8

1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.
2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

En cualquier caso, se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad que prevean otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- 1 La ostentación por el auditor de cuentas de cargos directivos, de administración, de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada o en una entidad vinculada directa o indirectamente con aquélla, en la forma y condiciones que se desarrollen reglamentariamente.

En todo caso, quedará comprendido en el párrafo anterior, la ostentación de aquellos cargos en una entidad que posea directa o indirectamente más del 20 por ciento de los derechos de voto de la entidad auditada, o en las que la entidad auditada posea directa o indirectamente más del 20 por ciento de los derechos de voto.

- 2 Tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.
 - 3 La existencia de vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con los empresarios, los administradores y los responsables del área económica-financiera de las empresas o entidades auditadas.
 - 4 La llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada.
 - 5 La prestación a un cliente de auditoría de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de dicho cliente, salvo que el cliente asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por el cliente, el cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.
 - 6 La prestación al cliente de auditoría de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros de dicho cliente, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.
 - 7 La prestación de servicios de auditoría interna al cliente, salvo que el órgano de gestión de la empresa o entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.
 - 8 El mantenimiento de relaciones empresariales con el cliente de auditoría, a menos que la relación se ajuste a la actividad empresarial normal, y no sea significativo para el auditor de cuentas o persona con capacidad para influir en el resultado de la auditoría, ni para la entidad auditada.
 - 9 La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para el mismo cliente o para quienes lo hubiesen sido en los tres años precedentes, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con Consejos de Administración diferentes.
 - 10 La participación en la contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría, cuando se trate de entidades sujetas a supervisión pública o de entidades emisoras de valores admitidos a cotización en un mercado secundario oficial.
 - 11 La prestación por el socio firmante del informe de servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada.
 - 12 La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a un solo cliente, siempre que éstos constituyan un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas, considerando la media de los últimos cinco años.
3. 1 A los efectos de lo dispuesto en el apartado 2 anterior, el periodo de cómputo para las incompatibilidades comprenderá desde el ejercicio en que se realizan los trabajos, hasta el tercer año anterior al ejercicio al que se refieran los estados contables auditados.
No obstante el párrafo anterior, en el supuesto de que se trate de incompatibilidades derivadas del párrafo b) del apartado 2 anterior, deberá resolverse la situación de incompatibilidad con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor.
 - 2 Durante los tres años siguientes al cese en sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la empresa o entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo en la misma, ni tampoco podrán tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.
4. Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial.
Tratándose de entidades sometidas a supervisión pública, de sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 30.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas responsable del trabajo y de la totalidad de los miembros del equipo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a auditar a la entidad correspondiente. Dicho plazo se entenderá cumplido en cualquier caso cuando, a su término, la entidad auditada se hallase sometida a supervisión pública o sus valores se

encontrasen admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 30.000.000 de euros, con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la entidad objeto de auditoría de cuentas, o los valores emitidos por ésta, no hubiesen cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en los párrafos anteriores.

5. A los efectos de este artículo:

- 1 Las menciones a la empresa o entidad o al cliente de auditoría se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.
- 2 Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, así como a las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, incluyendo las personas que forman la cadena de mando.

Artículo 9

Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

- a) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 7 de esta ley.
- b) Por renuncia voluntaria.
- c) Por no mantener las garantías previstas en esta ley.
- d) Por sanción.

Artículo 10

1. Podrán constituirse sociedades de auditoría de cuentas, siempre que éstas cumplan los siguientes requisitos:

- 1 Que todos los socios sean personas físicas.
- 2 Que, como mínimo, la mayoría de sus socios sean auditores de cuentas y, a la vez, les corresponda la mayoría de capital social y de los derechos de voto.
- 3 Que la mayoría de los administradores y directores de la sociedad sean socios auditores de cuentas, debiendo serlo, en todo caso, el administrador único en sociedades de este tipo.

4 Que se inscriban en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Lo establecido en el artículo 8 de esta ley se aplicará a las sociedades de auditoría, incluso cuando incurran en incompatibilidad algunos de sus socios, incluidas las personas, empresas o entidades vinculadas a ellos directa o indirectamente.
3. La dirección y firma de los trabajos de auditoría corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas de la sociedad de auditoría de cuentas.
4. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas publicará relación de las sociedades inscritas en el mismo, en la que constará necesariamente:
 - 1 Domicilio social.
 - 2 Nombre y apellidos de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.
 - 3 Nombre y apellidos de los auditores de cuentas al servicio de la sociedad.
5. Además de por los mismos supuestos que se indican en el artículo 9 de esta ley, causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, las sociedades y socios auditores integrantes de éstas que incumplan alguno de los requisitos establecidos en el apartado 1 del presente artículo.

Artículo 11

1. Los auditores de cuentas responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del derecho privado con las particularidades establecidas en el presente artículo.
2. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, responderán solidariamente tanto el auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad.

Artículo 12

Sin perjuicio de la responsabilidad civil ilimitada, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligados a prestar fianza en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio. Reglamentariamente se

fijará la fianza para el primer año de ejercicio de la actividad.

Artículo 13

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

Artículo 14

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.
2. Sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el artículo anterior:
 - 1 El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.
 - 2 Quienes resulten designados por resolución judicial.
 - 3 Quienes estén autorizados por ley.
 - 4 El Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en casos especialmente graves, de acuerdo con lo establecido en la disposición final primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como el Tribunal de Cuentas, y siempre que no hubieran podido obtener de tales entidades la documentación concreta a la que precisen acceder. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor la información de que dispone sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.
 - 5 Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, a los exclusivos efectos del ejercicio del control de la calidad de los trabajos de auditoría de cuentas de sus miembros.

CAPÍTULO III. DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ⁵

Artículo 15

1. El régimen sancionador aplicable a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditorías de cuentas sometidas a la presente ley se regirá por las normas contenidas en este Capítulo. La responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, puedan incurrir les será exigible en la forma que establezcan las leyes.
2. Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora y la ejercerá de conformidad con lo establecido en el artículo 21 de esta ley.

Artículo 16

1. Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones se clasificarán en muy graves, graves y leves.
2. Se considerarán infracciones muy graves:
 - 1 La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.
 - 2 El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8. 1 y 8.2 de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas.
 - 3 La negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la no remisión a dicho Organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente Ley.
 - 4 El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 13 de esta Ley.
 - 5 La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.
3. Se considerarán infracciones graves:
 - 1 El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas obligatoria, contratada en firme.

⁵El régimen de aplicación de la Tasa es desarrollado por Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero.

- 2 El incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.
 - 3 El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.3 b) o en el 8.4 de la presente Ley.
 - 4 La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando haya mediado un requerimiento para ello.
 - 5 La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría de cuentas.
 - 6 El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera de la presente Ley.
 - 7 Identificarse como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1 de esta Ley, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas, estén atribuidos por ley a auditores de cuentas.
 - 8 Realizar trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
4. Se considerarán infracciones leves:
- 1 Cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores.
 - 2 La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, dentro de los plazos establecidos para ello.
 - 3 El incumplimiento de las obligaciones inherentes a la formación continuada, establecidas en el artículo 6.4 de la presente Ley.

Artículo 17

1. Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá al infractor, cuando se trate de un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:
 - 1 Baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
 - 2 Baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- 3 Multa por importe mínimo de 12.001 euros y máximo de 24.000 euros.
2. Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor, cuando se trate de un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:
 - 1 Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 12.000 euros. Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe mínimo de 6.001 euros y máximo de 12.000 euros.
 - 2 Baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
3. Por la comisión de infracciones leves se impondrá al infractor, cuando éste sea un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:
 - 1 Multa por importe de hasta 6.000 euros.
 - 2 Amonestación privada.
4. Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una de las siguientes sanciones:
 - 1 Multa por un importe entre el 10,1 y el 20 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior, en ningún caso, a la menor de las siguientes cantidades: 300.000 euros, o seis veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en relación con el que se haya cometido la infracción.
Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá a la sociedad de auditoría una sanción de multa de un importe entre el 10,1 y el 20 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior, en ningún caso, a 18.001 euros.
 - 2 Baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
5. Al socio corresponsable de la infracción muy grave cometida por una sociedad de auditoría se le impondrá una de las siguientes sanciones:

- 1 Multa por importe mínimo de 12.001 euros y máximo de 24.000 euros.
 - 2 Baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
 - 3 Baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
6. Por la comisión de infracciones graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una sanción de multa por un importe de hasta el 10 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior, en ningún caso, a la menor de las siguientes cantidades: 150.000 euros, o tres veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en relación con el que se imponga la sanción. Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe de hasta el 10 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción pueda ser inferior a 6.001 euros.
7. Al socio corresponsable de la infracción grave cometida por una sociedad de auditoría se le impondrá una de las siguientes sanciones:
- 1 Multa por importe mínimo de 3.001 euros y máximo de 12.000 euros.
 - 2 Baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
8. Por la comisión de infracciones leves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una sanción de multa por importe de hasta 6.000 euros.
9. Al socio corresponsable de la infracción leve se le impondrá una sanción de amonestación privada.
10. Las sanciones aplicables en cada caso por la comisión de infracciones se determinarán en base a los siguientes criterios:
- 1 La naturaleza e importancia de la infracción.
 - 2 La gravedad del perjuicio o daño causado o que pudiera causar.
 - 3 La existencia de intencionalidad.
 - 4 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.
 - 5 Las consecuencias desfavorables para la economía nacional.
 - 6 La conducta anterior de los infractores.
 - 7 La circunstancia de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o a minorar sus efectos.
 - 8 Tratarse de entidades sujetas a supervisión o control por parte de organismos públicos o de sociedades cuyos valores se hallen admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.
11. Se considerarán, en todo caso, responsables de las infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, el socio o socios que hayan firmado el informe, cuando la infracción se derive de un determinado trabajo de auditoría.
12. Cuando la imposición de una sanción por infracción muy grave o grave sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada empresa o entidad, dicha sanción llevará aparejada la incompatibilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría con respecto a las cuentas anuales de la mencionada empresa o entidad correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.

Artículo 18

1. Las resoluciones mediante las que se impongan cualquiera de las sanciones enumeradas en el artículo 17, sólo serán ejecutivas cuando hubieren ganado firmeza en vía administrativa; cuando se trate de infracciones muy graves o graves se publicará su parte dispositiva en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas». En todos los casos, excepto las amonestaciones privadas, se inscribirán íntegramente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
2. En los casos de baja temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el auditor de Cuentas adoptará las medidas necesarias para la salvaguarda de la documentación referente a aquellas auditorías de cuentas que, hubiera realizado y sepa incursas en alguna demanda de responsabilidad civil por parte de un tercero.

Artículo 19

1. Las infracciones leves prescribirán al año, las graves a los dos años y las muy graves a los tres años de su comisión.
2. La prescripción se interrumpirá por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, volviendo a correr el plazo si el expediente permaneciese paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

Artículo 20

1. Las sanciones impuestas por infracciones leves prescribirán al año, las impuestas por faltas graves a los dos años, y las impuestas por faltas muy graves a los tres años.
2. El plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se imponga la sanción.

Artículo 21

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercerá la potestad sancionadora con arreglo a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en esta Ley y en los Reglamentos que las desarrollen.

CAPÍTULO IV. DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

Artículo 22

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control de la actividad de auditoría de cuentas que será realizado de oficio cuando el superior interés público lo exija a través de revisiones o verificaciones de alguno de los trabajos de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas.

Dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuantas informaciones estime necesarias para el adecuado cumplimiento de las competencias que tiene encomendadas. Con el fin de obtener dichas informaciones o de confirmar su veracidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar cuantas inspecciones considere necesarias. Las personas físicas y jurídicas comprendidas en este párrafo quedan obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos, sea cual fuere su soporte, ésta considere precisos, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase.

Las actuaciones de comprobación e investigación podrán desarrollarse, a elección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

- 1 En cualquier despacho, oficina o dependencia del auditor o sociedad de auditoría.

- 2 En los propios locales del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Cuando las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollen en los lugares señalados en el párrafo a) anterior, se observará la jornada laboral de los mismos, sin perjuicio de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas y días.

3. Sin perjuicio de la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el apartado 1 de este artículo, y con carácter adicional a aquélla, las corporaciones representativas de los auditores de cuentas deberán realizar el control de calidad de los trabajos de sus miembros, así como comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el resultado individualizado de dichos controles a final de cada año natural.
4. Contra las resoluciones que dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de las competencias que le atribuye la presente Ley podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministro de Economía, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

Artículo 23

Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas.⁶

1. Se crea la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas, que se regirá por la presente Ley y por las demás fuentes normativas a que se refiere el artículo 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, con la finalidad de cubrir los costes correspondientes al ejercicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el artículo 22.1 de la presente Ley.
2. Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el artículo 22.1 de la presente Ley, en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas.
3. Serán sujetos pasivos de esta tasa los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en la situación de ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que emitan informes de auditoría de cuentas.
4. La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija de 80 euros por cada informe de auditoría emitido. Dicha cuantía fija será de 160 euros en el caso de que los honorarios facturados por el informe de auditoría emitido sea superior a 30.000 euros.

⁶El régimen de aplicación de la Tasa es desarrollado por Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero.

5. Esta tasa se devengará el último día de cada trimestre natural, en relación a los informes de auditoría emitidos en cada trimestre.
 6. La gestión y recaudación en período voluntario de la tasa a que se refiere el presente artículo corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La recaudación en vía ejecutiva corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, conforme a la legislación vigente.
 7. Reglamentariamente se determinarán las normas de liquidación y pago de la citada tasa, pudiendo establecerse la obligación para los sujetos pasivos de autoliquidación e ingreso del correspondiente importe.
 8. Los ingresos derivados de la tasa a que se refiere este artículo tendrán la consideración de ingresos presupuestarios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, destinándose a financiar las partidas que correspondan a los gastos previstos para las funciones de control y disciplina de la actividad de auditoría de cuentas.
 9. Las cuantías fijas de la tasa a que se refiere el apartado 4 del presente artículo podrán modificarse por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.
- 5 Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.⁷
 2. Además, quedarán sometidas a la auditoría de cuentas establecida en el artículo 1, apartado 2 de esta Ley de Auditoría de Cuentas, las empresas, incluidas las sociedades cooperativas, y demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada empresa o entidad.
 3. Lo previsto en esta Disposición Adicional no es aplicable a las empresas o entidades incluidas en el ámbito de las Administraciones Públicas ni a las Sociedades Estatales del artículo 6.1.b) de la Ley 11/1977, General Presupuestaria. Esta excepción no afectará a aquellas sociedades que emitan valores negociables y vengán obligadas a publicar un folleto informativo.
 4. Las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, deberán someter a auditoría las informaciones contables que con carácter anual deban hacer públicas, y las que con carácter reservado remitan al Banco de España, de conformidad con las reglas contables que sean de aplicación.

DISPOSICIONES ADICIONALES

PRIMERA

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1, apartado 2 de esta ley, las empresas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - 1 Que coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.
 - 2 Que emitan obligaciones en oferta pública.
 - 3 Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, incluyendo aquellas sociedades que ejercen como comisionistas sin tomar posiciones y a los Agentes de Cambio y Bolsa, aunque actúen como personas individuales y, en todo caso, las empresas o entidades financieras que deban estar inscritas en los correspondientes Registros del Ministerio de Economía y Hacienda y del Banco de España.
 - 4 Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan.

SEGUNDA

1. Queda suprimido el Instituto de Planificación Contable, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.
2. Se crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como Organismo Autónomo de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, en el que se integra el suprimido Instituto de Planificación Contable, y que regirá su actuación por las Leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación y, especialmente, por la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas, de 26 de diciembre de 1958; por la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, y por la presente Ley.
3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las atribuciones actualmente encomendadas al Instituto de Planificación Contable, ejercerá las competencias y

⁷El Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, desarrolla el apartado 1.e) de la Disposición Adicional Primera.

desempeñará las funciones que le atribuye la presente Ley, de conformidad con lo establecido en el artículo 22.

4. Los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas son: El Presidente y el Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

1 El Presidente, con categoría de Director General, será nombrado por el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y ostentará la representación legal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ejerciendo las facultades que le asigna la presente Ley y las que reglamentariamente se determinen.

2 El Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es un órgano de asesoramiento que estará presidido por el Presidente de dicho Instituto y compuesto, en la forma que reglamentariamente se determine, por un máximo de once miembros designados por el Ministro de Economía y Hacienda, de los cuales cinco serán representantes del Ministerio de Economía y Hacienda y el resto a propuesta de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y expertos contables.⁸

5. El Gobierno mediante Real Decreto, a propuesta conjunta de los Ministros de Economía y Hacienda y para las Administraciones Públicas, procederá a la aprobación estatutaria correspondiente en la que se contendrán las especificaciones establecidas en el número 3 del artículo 6 de la Ley de Entidades Estatales Autónomas, de 26 de diciembre de 1958.

TERCERA

La presente Ley no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de la Administración Pública en el ejercicio de sus competencias que continuarán rigiéndose por su legislación específica.

CUARTA

La referencia a los dos interventores peritos mercantiles o prácticos, contenida en el párrafo segundo del artículo 4 de la Ley de Suspensión de Pagos, de 26 de julio de 1922 se entenderá hecha a auditores de cuentas.

⁸Según redacción dada a este apartado b) por el artículo 104 de la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (BOE número 313, de 31 de diciembre).

QUINTA

Transparencia en la remuneración de los auditores⁹.

Los auditores de cuentas deben comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las horas y honorarios facturados a cada cliente, distinguiendo las que corresponden a auditoría de cuentas y otros servicios prestados, así como cualquier otra información que precise el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el ejercicio de sus funciones. El importe de estos honorarios anteriormente mencionados, será público, y se informará específicamente en la memoria de las cuentas anuales, desglosando las abonadas a los auditores de cuentas, así como las abonadas a cualquier sociedad del mismo grupo de sociedades a que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra sociedad con la que el auditor esté vinculado por propiedad común, gestión o control.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

PRIMERA

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas quienes en la fecha de entrada en vigor de esta ley cumplan los requisitos establecidos en su artículo 7, apartados 1 y 2, con excepción de lo dispuesto en el epígrafe c) del apartado 2.
2. A los efectos de esta Disposición Transitoria, se entenderá que cumplen los requisitos de formación práctica aquellas personas que cuenten al menos con una experiencia de un año, en la fecha de entrada en vigor de esta Ley, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos.
3. Los interesados instarán en un plazo de tres meses, a partir de la entrada en vigor de esta Ley, y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolverá dentro de los seis meses siguientes sobre el cumplimiento de los mencionados requisitos, teniendo en cuenta en todo caso la documentación presentada como prueba y procediendo a la inscripción en el citado Registro Oficial de aquellas que los cumplieran.
4. En tanto se resuelva por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre lo establecido en el apartado 3 de esta Disposición Transitoria, los trabajos de auditoría de cuentas podrán seguir realizándose por aquellas personas o entidades que lo vinieran haciendo. Pasados los seis meses a los que se refiere el apartado 3 de esta Disposición Transitoria, solamente podrán realizar trabajos de auditoría de cuentas los auditores de cuentas o sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

⁹Esta Disposición Adicional Quinta corresponde a la "Disposición adicional decimocuarta" de la Ley 44/2002

SEGUNDA

Las normas de auditoría de cuentas formuladas por las Organizaciones profesionales existentes a la entrada en vigor de esta ley, serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas, durante un año a partir de la entrada en vigor de la presente Ley.

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior, las mencionadas normas de auditoría deberán ser adaptadas a la presente Ley.

TERCERA

Hasta tanto se efectúe la reforma parcial de la legislación mercantil, para su adaptación a las directivas de la CEE en materia de Sociedades, y a los efectos previstos en el artículo 2.2, a), de esta Ley, se considerarán como principios y normas contables de obligada utilización los siguientes:

- a) Los contenidos en el Código de Comercio y en la restante legislación mercantil.
- b) Los establecidos en el Plan General de Contabilidad.
- c) En el caso de sectores económicos sometidos a regulación contable específica serán de aplicación, sin perjuicio de lo dispuesto en las letras a) y b) de este artículo, las normas contables establecidas en virtud de su legislación propia.

CUARTA

Los funcionarios y demás personal que resulten afectados por las modificaciones orgánicas establecidas en la presente Ley seguirán percibiendo la totalidad de las retribuciones con cargo a los créditos a los que aquéllas venían imputándose hasta que se adopten las disposiciones de desarrollo y se proceda a las correspondientes adaptaciones presupuestarias.

QUINTA

No obstante lo establecido en la Disposición Adicional Cuarta, los peritos mercantiles o prácticos que en el momento de la entrada en vigor de esta Ley, puedan acreditar mediante certificación expedida por las Secretarías de las Audiencias territoriales respectivas su función como interventores judiciales durante un período no inferior a cinco años, podrán continuar actuando en tal condición, hasta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, según lo establecido en el número 3 de la Disposición Transitoria Primera, resuelva sobre su Inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

DISPOSICIONES FINALES**PRIMERA**¹⁰

Cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992 sobre recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, o de las entidades e instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre Instituciones de Inversión Colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.
- c) Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría.

Sin perjuicio de la obligación anterior, la entidad auditada tendrá la obligación de remitir copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes anteriormente citadas. Si en el plazo de una semana desde la fecha de entrega del informe, el auditor no tuviera constancia fehaciente de que se producido dicha remisión, deberá enviar directamente el informe a las citadas autoridades.

La obligación anterior alcanzará también a los auditores de las cuentas anuales de las empresas ligadas

¹⁰La Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (BOE, 17 de noviembre de 1998), en la disposición adicional octava da una nueva redacción al segundo párrafo de esta Disposición Final, entrando en vigor el 18 de noviembre de 1998

por un vínculo de control, en el sentido que determina el artículo 4 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, a alguna de las entidades o instituciones a que se refiere el párrafo primero.

Adicionalmente, los auditores de cuentas de las empresas dominadas que estén sometidas al régimen de supervisión, además de informar a las autoridades supervisoras competentes, según se establece en el párrafo primero, también informarán a los auditores de cuentas de la entidad dominante.

La comunicación de buena fe de los hechos o decisiones mencionados a las autoridades supervisoras competentes no constituirá incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 13 de esta Ley, o del que pueda ser exigible contractualmente a los auditores de cuentas, ni implicará para éstos ningún tipo de responsabilidad.

SEGUNDA

Las funciones actualmente encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en las Leyes y demás disposiciones de carácter general deberán entenderse atribuidas, a partir de la entrada en vigor de esta Ley, a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

TERCERA

Se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, dicte las normas necesarias para el desarrollo de la presente Ley.

CUARTA

Por el Ministerio de Economía y Hacienda se realizarán las modificaciones presupuestarias pertinentes para la habilitación de los créditos necesarios para el cumplimiento de lo previsto en la presente Ley.

QUINTA

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»; no obstante, la Disposición Adicional Primera solamente será de aplicación a los ejercicios económicos que se iniciaren a partir de la expresada fecha.

SEXTA

Sin perjuicio de las habilitaciones específicas a otros órganos previstas en el articulado de la presente Ley, se habilita al Gobierno para desarrollar reglamentariamente lo dispuesto en esta norma¹¹.

SÉPTIMA

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»¹².

¹¹Esta Disposición Final Sexta corresponde a la “Disposición final segunda – Habilidadación para el desarrollo reglamentario” de la Ley 44/2002

¹²Esta Disposición Final Séptima corresponde a la “Disposición final tercera – Entrada en vigor” de la Ley 44/2002

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Quedan derogadas todas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en la presente Ley.

Apéndice E

Reglamento de Auditoría de Cuentas

Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas

Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre (BOE número 308, de 25 de diciembre), por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, ha supuesto un acontecimiento de enorme importancia en el mundo empresarial al exigir una mayor transparencia en el ámbito contable de las Empresas. Dicha exigencia no sólo venía dada por nuestra adhesión a la Comunidad Económica Europea, sino por razones puramente objetivas. Con posterioridad a la citada norma, el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, recoge en la sección octava del capítulo VII la verificación de las cuentas anuales, si bien regulando sólo determinados aspectos, como son, entre otros, las Sociedades que están obligadas a auditarse el nombramiento de auditores y el contenido del informe. De otra parte, la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, incorpora en su disposición adicional decimotercera una modificación al artículo 7.º de la Ley 19/1988, relativo a los requisitos para el ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas.

En uso de la autorización contenida en la disposición final tercera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, para desarrollar dicha Ley, previa aprobación del Ministro para las Administraciones Públicas, oído el Consejo de Estado, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 20 de diciembre de 1990, dispongo:

Artículo único. Aprobación del Reglamento. Se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, cuyo texto se inserta a continuación.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el presente Real Decreto y, en particular, del Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, los artículos siguientes:

- a) El artículo 45 en todo lo referente a la auditoría de las cuentas anuales de los Planes y Fondos de Pensiones y de sus Entidades Gestoras, y a los auditores de cuentas.
- b) La letra c) del apartado primero del artículo 46.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. El presente Real Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”.

Segunda. La obligación establecida en la disposición adicional quinta y sexta del Reglamento comenzará a regir para las cuentas de aquellos ejercicios sociales que se cierren con posterioridad a 31 de diciembre de 1990.

Tercera. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda a que dicte las normas necesarias para el desarrollo del Reglamento adjunto.

REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

CAPÍTULO PRIMERO

Artículo 1. Concepto.

1. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad, realizada por una persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información

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.

2. La actividad de auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio; en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría.

Artículo 2. Clases.

En razón de los documentos contables objeto de examen, la actividad de auditoría de cuentas se referirá necesariamente a una de las modalidades siguientes:

- a) Auditoría de las cuentas anuales.
- b) Trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables sujetos a la Ley 19/1988, al presente Reglamento y a las normas técnicas de auditoría.

Artículo 3. Auditoría de cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales, que forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad o Entidad, de conformidad con la normativa aplicable.
2. 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 el resultado de sus operaciones, de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.
3. Cuando la Entidad o Empresa auditada viniera obligada a emitir un informe de gestión, o lo hubiera emitido voluntariamente, los auditores de cuentas extenderán su examen a la verificación de la concordancia de los datos contenidos en el mismo con los de las cuentas anuales examinadas.

Artículo 4.¹ El informe de auditoría de cuentas anuales.

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

¹Véanse Normas Técnicas de auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 (BOICAC, número 4).

- a) Identificación de la Empresa o Entidad auditada.
- b) Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, a quienes vaya destinado.
- c) Identificación de las cuentas anuales objeto de la auditoría de cuentas que se incorporan al informe.
- d) Referencia a las normas técnicas de auditoría de cuentas aplicadas en el trabajo realizado y, en su caso, a los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora, así como a las incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos.
- e) Manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la Empresa o Entidad auditada, así como el resultado obtenido en el ejercicio, añadiendo, en su caso, aquellos comentarios que complementen el contenido del mencionado documento.
- f) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establece en el artículo siguiente.
- g) Firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado, con expresión de la fecha de emisión del citado informe.

Artículo 5. Opinión técnica del auditor sobre las cuentas anuales.²

1. Con independencia de lo mencionado en el artículo anterior, el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión técnica sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada, así como de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, con referencia a los siguientes extremos:
 - 1 Si se han preparado y presentado de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los que no se hubieran aplicado, y su efecto sobre las cuentas anuales.
 - 2 Si dichos principios y normas han sido aplicados de manera uniforme respecto al ejercicio precedente. El auditor deberá indicar de modo individualizado los

²Véanse Normas Técnicas de auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 (BOICAC, número 4).

cambios que se hubieran producido, su efecto sobre las cuentas anuales y si dichos cambios los considera o no procedentes.

- 3 Si la no aplicación de uno o varios principios o normas contables se considera procedente, en su caso, en el marco de la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales.
 - 4 Sobre los acontecimientos que se hubieran producido entre la fecha de cierre del ejercicio y la de emisión del informe y que supongan un riesgo para la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada.
 - 5 Sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.
2. Cuando no existan reservas respecto a los extremos señalados en los puntos a) a e) del apartado anterior, la opinión técnica será considerada *í*favorable. En el supuesto contrario, cuando existan tales reservas se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica será calificada de “opinión con reservas” o “desfavorables”, atendiendo a lo establecido en las normas técnicas de auditoría.
 3. Si en el desarrollo de la actividad regulada por el presente Reglamento el auditor de cuentas, llegado el momento de emitir la opinión técnica a que se refiere el apartado uno anterior, encontrara razones para abstenerse de efectuar tal pronunciamiento, deberá hacer constar en el informe las mismas, aportando a tal fin cuantos detalles e información complementaria sean necesarios; calificándose este supuesto como informe de auditoría con “opinión denegada”.
 4. Asimismo, el auditor de cuentas indicará, en su caso, si el informe de gestión concuerda o no con las cuentas anuales del ejercicio.

Artículo 6. Revisión y verificación de otros estados o documentos contables.

Están sujetos al presente Reglamento los trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables que se realicen por un auditor de cuentas y que tengan como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica frente a terceros sobre si dichos estados o documentos contables reflejan adecuadamente los hechos económicos acaecidos en la Empresa o Entidad que aquéllos deberían contener de acuerdo con las normas y práctica contable que resulte de aplicación.

Artículo 7. Informe de revisión y verificación de otros estados o documentos contables.

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

- a) Identificación de la Empresa o Entidad a que se refiere el documento contable objeto de la revisión.
- b) Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, a quienes vaya destinado.
- c) Identificación de los documentos objeto de revisión y verificación que se incorporan al informe.
- d) Referencia a las normas técnicas aplicadas en el trabajo realizado y, en su caso, a los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora, así como a las incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos realizados.
- e) Incorporación, en su caso, de aquellos comentarios que complementen el contenido del mencionado documento.
- f) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el artículo siguiente.
- g) Firma de quien o quienes lo hubieran realizado, con expresión de la fecha de emisión del citado informe.

Artículo 8. Opinión técnica del auditor sobre estados o documentos contables distintos de las cuentas anuales.

1. La opinión técnica a que se refiere el artículo anterior deberá versar sobre si los estados o documentos contables reflejan adecuadamente los hechos económicos acaecidos en la Empresa o Entidad que aquéllos deberían contener de acuerdo con las normas y práctica contable que resulte de aplicación.
2. Cuando el informe se refiera al Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria, en su conjunto, pero referidos a un período inferior al del ejercicio, o a uno de esos documentos aisladamente, se podrá denominar de auditoría y se aplicará, en cuanto a la opinión técnica, lo dispuesto en el artículo 5.º de este Reglamento.

Artículo 9. Deber de requerir y suministrar información.

Las Empresas o Entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria

para realizar los trabajos de auditoría de cuentas a que se refiere el artículo 1.º de este Reglamento; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe.

Artículo 10. Auditoría de cuentas anuales consolidadas.³

1. El presente Reglamento será de aplicación a la auditoría de las cuentas anuales y a los trabajos de revisión y verificación de otros documentos contables también cuando se trate de documentos consolidados.
2. En el informe de auditoría de cuentas se expresarán las Empresas o Entidades, que formando parte del conjunto consolidable, no hayan sido objeto de auditoría de cuentas, mencionando y justificando tal circunstancia a los efectos de la emisión del informe y opinión sobre el conjunto consolidable.
3. Quien o quienes emitan la opinión sobre el conjunto consolidable vendrán obligados a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las Empresas o Entidades del conjunto, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

Artículo 11. Depósito y publicación.⁴

1. Cuando las cuentas anuales se depositen en el Registro Mercantil irán acompañadas, en su caso, del informe de auditoría de cuentas.
2. Siempre que se haga referencia al informe de auditoría de cuentas deberá expresarse el sentido en el que se hubiera emitido la opinión, de los citados en el artículo 5, apartados 2 y 3, de este Reglamento y los datos identificadores de la inscripción practicada en el libro de depósito de cuentas, si tal depósito se hubiera efectuado en el Registro Mercantil correspondiente.
3. En el supuesto de publicación íntegra de las cuentas anuales deberá reproducirse íntegramente el informe de auditoría. Si dicha publicación se realiza de forma abreviada, el informe de auditoría podrá ser omitido indicándose, en todo caso, el sentido de la opinión conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.
4. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas podrá ser publicado parcialmente o en extracto.

³Veáse artículo 42 del Código de Comercio.

⁴Veáanse artículos 218 y 222 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y la sección primera, Capítulo III, Título III, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio (BOE, 31 de julio).

Artículo 12. Emisión del informe.

1. Los informes de auditoría de cuentas se emitirán bajo la responsabilidad del auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo de auditoría, quien firmará el informe y quedará sujeto a las prescripciones legales, al presente Reglamento y a las normas técnicas de auditoría.
2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el artículo 204.2 ó 205 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, sean varios los auditores de cuentas, personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente, el informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe y quedarán sujetos a lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría.
Las normas técnicas regularán las relaciones entre los auditores de cuentas nombrados conjuntamente.⁵
3. La dirección de los trabajos de auditoría y la firma de los informes, en lo que se refiere a las Sociedades de auditoría, corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas en ejercicio de la Sociedad.

CAPÍTULO II

De las normas técnicas de auditoría⁶

Artículo 13. Concepto y contenido.

1. Las normas técnicas de auditoría de cuentas constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable.
2. Las normas técnicas de auditoría de cuentas versarán sobre las siguientes cuestiones:
 - 1 Normas técnicas de carácter general.
 - 2 Normas técnicas sobre la ejecución del trabajo.
 - 3 Normas técnicas sobre informes.

⁵Veáse Norma Técnica de Auditoría “sobre relación entre auditores”, publicada por Resolución del ICAC, de 16 de diciembre de 1992 (BOICAC, número 11).

⁶Las Normas Técnicas de Auditoría se encuentran publicadas por distintas Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en sus Boletines Oficiales.

3. En todo caso, y para lo no establecido en las normas técnicas publicadas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad.

Artículo 14. Normas técnicas de carácter general.

Las normas técnicas de carácter general, que afectan a las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y a su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas, habrán de referirse, al menos, a las siguientes cuestiones:

- a) La regulación de los criterios que deben observar los auditores de cuentas en el desarrollo de su actividad, a fin de garantizar su independencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 del presente Reglamento, así como su integridad y objetividad.
- b) Los principios que debe observar el auditor de cuentas para garantizar la aplicación del secreto profesional.
- c) Regulación de principios que deben observarse respecto de remuneraciones, así como sobre la capacidad anual medida en horas del auditor.
- d) Regulación del sistema de control que todo auditor o Sociedad de auditoría debe establecer con el fin de asegurar razonablemente que su actividad profesional cumple la Ley 19/1988, de 12 de julio, el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría.
- e) Otros aspectos que afecten al auditor de cuentas en el desempeño de su actividad.

Artículo 15. Normas técnicas sobre ejecución del trabajo.

Las normas técnicas sobre la ejecución del trabajo que hacen referencia a la preparación y ejecución del trabajo a realizar por el auditor de cuentas, regularán el conjunto de técnicas de investigación e inspección aplicables a partidas y hechos relativos a los documentos contables sujetos a examen, mediante los cuales el auditor fundamenta su opinión responsable e independiente, y en concreto harán referencia a:

- a) Los trabajos necesarios para conocer, con carácter previo y de forma completa, los sistemas de control interno de la Empresa o Entidad auditada cuya evaluación servirá de base para determinar la extensión de las pruebas objetivas a efectuar.
- b) La planificación y programación de los trabajos.

- c) La ejecución de los trabajos, incluyendo los métodos y pruebas adecuados para la obtención de la evidencia, determinando los posibles procedimientos a aplicar, en función de la naturaleza y contenido de las cuentas de la Empresa o Entidad sobre la que se realizan los trabajos. En la medida de lo posible, las normas técnicas desarrollarán los métodos y procedimientos de particular aplicación a los distintos sectores de la actividad económica.
- d) El contenido, custodia y principios referentes a la documentación justificativa de los trabajos desarrollados.
- e) El control que todo auditor de cuentas y Sociedad de auditoría debe establecer para la supervisión de sus propios trabajos.

Artículo 16. Normas técnicas sobre informes.

Las normas técnicas sobre preparación de informes 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 informe, así como los criterios que fundamenten el modelo de informe a utilizar en cada caso.

Artículo 17. Elaboración por las Corporaciones.

1. Las normas técnicas de auditoría de cuentas se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la Comunidad Europea, por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas.
2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las normas técnicas de auditoría de cuentas elaboradas, adaptadas o revisadas por las Corporaciones de derecho público no tendrán validez hasta que sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín.

Artículo 18. Información pública.

1. En los supuestos, tanto de elaboración de normas técnicas de auditoría de cuentas como de adaptaciones o revisiones sustanciales de las mismas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a someterlas a información pública, mediante envío para su inserción en el "Boletín Oficial del Estado" del oportuno anuncio, publicándolas, en su caso, en el Boletín del Instituto.
2. El trámite de información pública durará seis meses y durante dicho período quedará el expediente a disposición de quien estuviera interesado en su examen, tanto en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

como en la Corporación de derecho público correspondiente, pudiéndose deducir las alegaciones pertinentes.

Artículo 19. Publicación.

1. En un plazo máximo de tres meses desde la conclusión del trámite de información pública o, en su caso, desde la presentación de la correspondiente adaptación o revisión el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la correspondiente publicación en el Boletín del Organismo, 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 hubiere lugar a ellas.
2. De ser aceptadas por la correspondiente Corporación de derecho público las modificaciones propuestas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a su publicación.

Artículo 20. Elaboración por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir a las Corporaciones, cuando lo considere necesario, para que elaboren, adapten o revisen las normas técnicas de auditoría de cuentas.
2. En el supuesto de que, transcurridos dos meses desde el citado requerimiento las Corporaciones no lo hubieran atendido, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la elaboración, adaptación o revisión correspondiente, informando de ello a aquéllas y cumpliendo en los mismos supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 18, con el trámite de información pública durante el plazo de seis meses.

CAPÍTULO III

Del Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Artículo 21. Ejercicio de la actividad.

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren, respectivamente, los artículos 22 y 28 del presente Reglamento, figuren inscritos, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y hubieran prestado fianza en garantía de las responsabilidades en que pudieran incurrir en el ejercicio de su actividad.

2. El auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no podrá identificarse como tal en aquellos otros trabajos que realice distintos a los regulados en los artículos 1 y 2 y disposición adicional tercera del presente Reglamento.

Artículo 22. Requisitos para la inscripción.

Para ser inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá:

- a) Ser mayor de edad.
- b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Comunidad Económica 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.

Artículo 23. Autorización.⁷

1. La autorización a que se refiere el artículo anterior se concederá a quienes reúnan y acrediten las siguientes condiciones:
 - 1 Haber obtenido una titulación oficial universitaria.
 - 2 Haber seguido cursos de enseñanza teórica.
 - 3 Haber adquirido una formación práctica.
 - 4 Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.
2. Quedarán dispensados del cumplimiento de la condición establecida en el apartado a) del número 1 anterior, quienes hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que facultan para el ingreso en la Universidad y siempre que la formación práctica adquirida, a que se refiere el apartado c) de dicho número, cumpla lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 25 de este Reglamento.

Artículo 24. Cursos de enseñanza teórica.

1. Los cursos de enseñanza teórica se referirán a las materias siguientes:

⁷Véanse Real Decreto 1665/1991, de 25 de octubre, por el que se regula el sistema general de reconocimiento de los títulos de Enseñanza Superior de los Estados miembros de la UE que exigen una formación mínima de tres años de duración (BOE, de 22 de noviembre); y la Orden del Ministerio de la Presidencia de 19 de mayo de 1995 (BOE, 25 de mayo), por la que se desarrolla dicho Real Decreto.

- Auditoría de cuentas.
 - Análisis económico, financiero y patrimonial.
 - Contabilidad general.
 - Consolidación de cuentas.
 - Contabilidad analítica de explotación y contabilidad de gestión.
 - Control interno.
 - Normas relativas a las cuentas anuales y cuentas consolidadas.
 - Normas jurídicas y profesionales relativas al control de las auditorías y auditores de cuentas.
 - Otras materias, restringidas al nivel de conocimientos que se requieren en la actuación del auditor de cuentas: Derecho de Sociedades, derecho concursal, tributario, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la Seguridad Social, sistemas de información e informática, economía de la Empresa, economía política y economía financiera, matemáticas, estadística y principios fundamentales de gestión financiera de las Empresas.
2. Los citados cursos serán organizados y, en su caso, impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y por aquellos Centros de enseñanza que sean reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En todo caso, los mencionados cursos deberán estar homologados previamente por el citado Instituto.⁸

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estos cursos.

3. Las materias contenidas en los cursos de enseñanza teórica a que se hace referencia en el apartado 1 anterior, podrán ser modificadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando se produzcan variaciones en las correspondientes Directivas comunitarias.

Artículo 25. Formación práctica.

1. La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados

⁸Veáanse las Resoluciones de 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, número 30), por la que se establecen con carácter general las condiciones que deban reunir los citados cursos para su homologación y se derogan las Resoluciones de 5 y 6 de julio de 1995 que anteriormente las establecían.

financieros análogos, de los cuales, al menos dos años, se realizarán con persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

2. A los efectos de lo previsto en el número 2 del artículo 23, la formación práctica deberá establecerse por un período mínimo de ocho años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales, al menos cinco años, hayan sido realizados con persona habilitada para la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad. Para el cómputo del período de esta formación práctica adquirida con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, tendrán la consideración de personas habilitadas los miembros en ejercicio del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, del Registro de Economistas Auditores pertenecientes al Consejo General de Colegios de Economistas de España y del Registro General de Auditores pertenecientes al Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.
3. Las certificaciones que se expidan para acreditar el requisito de la práctica con persona habilitada para la auditoría de cuentas deberán hacer referencia al vínculo contractual que haya podido existir, así como al tiempo efectivo trabajado en la auditoría de cuentas.

Artículo 26. Examen de aptitud.

1. El examen de aptitud profesional, encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, constará de dos fases:

En la primera fase se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto de las materias cursadas en los programas a que se refiere el artículo 24 del presente Reglamento.

En la segunda fase, a la que sólo podrán acceder quienes hubieran adquirido la formación práctica a que se refiere el artículo anterior, se determinará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Quienes posean los títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor Mercantil, Arquitecto o de Diplomado Universitario, y en general todos los títulos a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley Orgánica 11/1983, de Reforma Universitaria, quedarán dispensados de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en la forma y condiciones

que se establezca. Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución publicada en su Boletín, resolver sobre la mencionada dispensa.⁹

3. Quienes hayan seguido programas de enseñanza teórica impartidos por alguna Universidad, que comprendan la totalidad de las materias a que se refiere el artículo 24.1 del presente Reglamento, en la forma y condiciones que se establezca, y obtenido el título correspondiente al amparo de lo establecido en el artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983, de Reforma Universitaria, quedarán dispensados de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución publicada en su Boletín, resolver sobre la mencionada dispensa.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las verificaciones y comprobaciones oportunas a fin de asegurar que se han cursado las materias antes mencionadas de forma adecuada y suficiente.¹⁰

Artículo 27. Convocatoria y Tribunales.¹¹

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, los exámenes de aptitud profesional se realizarán mediante el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas y, subsidiariamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación, en todo caso, por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda. El contenido del programa será el previsto en cada orden de convocatoria.

La gestión y el desarrollo de cada convocatoria corresponderán de forma conjunta a las citadas corporaciones de derecho público y, en su caso y

⁹Veáse Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud (BOICAC, número 5), y las Resoluciones de 5 de mayo de 1997 (BOICAC, n.º 30) y de 9 de febrero de 1999 (BOICAC, n.º 37) por las que se incluyen nuevas titulaciones a estos efectos.

¹⁰Veáse la Resolución de 5 de mayo de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, número 30) por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación de auditores de cuentas organizadas por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria y se deroga la Resolución de 4 de julio de 1995 que anteriormente las regulaba.

¹¹Modificado por el Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre.

subsidiariamente, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Las normas y criterios de coordinación entre las corporaciones se establecerán mediante orden ministerial específica o en cada orden de convocatoria.

2. La convocatoria tendrá, con carácter general, una periodicidad bienal y no podrá limitar el acceso a las pruebas a todas aquellas personas que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, y en este reglamento para acceder al Registro oficial de auditores de cuentas.
3. El tribunal será nombrado en cada orden de convocatoria y, con arreglo a ésta, le corresponderá el desarrollo y calificación de los exámenes de aptitud.

Estará constituido por un presidente, que será un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado de entre los subdirectores generales de dicho organismo, un número par de vocales y un secretario.

Entre dichos vocales deberá figurar un representante, al menos, de cada corporación de derecho público representativa de los auditores de cuentas a su propuesta y de entre sus miembros.

Asimismo, figurará entre los vocales, a propuesta de las citadas corporaciones, un catedrático de universidad experto en las áreas de conocimiento relacionadas con alguna de las materias incluidas en el programa, y representantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designados de entre los funcionarios de dicho organismo, de tal forma que el número de vocales que suponen los representantes del citado Instituto, junto con el catedrático de universidad, sea igual al número de vocales representantes de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas.

El secretario, que actuará con voz y sin voto, será designado a propuesta de las corporaciones. En el caso de que no hubiese acuerdo unánime de las corporaciones en la propuesta sobre el experto o el secretario, ésta se hará por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. En toda orden de convocatoria deberá designarse un tribunal suplente.
5. En lo no previsto tanto en este artículo como en las correspondientes órdenes referidas en el apartado 1 se estará, en lo que al régimen de funcionamiento del tribunal se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones públicas en los artículos 22 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 28. Sociedades de auditoría de cuentas.

Podrán constituirse Sociedades de auditoría de cuentas, siempre que éstas cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que todos los socios sean personas físicas.
- b) Que, como mínimo, la mayoría de sus socios sean auditores de cuentas inscritos como ejercientes, y a su vez les corresponda la mayoría de capital social y de los derechos de voto.
- c) Que la mayoría de los administradores y directores de la Sociedad sean socios auditores de cuentas ejercientes, debiendo serlo, en todo caso, el administrador único en Sociedades de este tipo. A estos efectos tendrán la consideración de directores las personas mencionadas en el apartado tercero del artículo 37 del presente Reglamento.
- d) Que se inscriban en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 29. Inscripción de las Sociedades en el Registro.

Para solicitar su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, las Sociedades deberán acreditar ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el cumplimiento de los requisitos establecidos en los apartados a), b) y c) del artículo anterior mediante la correspondiente aportación documental, debiendo prestar, una vez obtenida la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la fianza contemplada en los artículos 21 y 35 de este Reglamento, a fin de lograr la definitiva inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 30. Secciones del Registro.

1. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de dos Secciones, una referida a personas físicas y otra a Sociedades.
2. En la Sección de Personas Físicas se inscribirán los auditores de cuentas, con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, de las tres siguientes:
 - 1 Ejercientes.
 - 2 Prestando servicios por cuenta ajena.
 - 3 No ejercientes.

Artículo 31. Situaciones.

1. Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1.º del presente Reglamento.

Para inscribirse en esta situación se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañando el documento justificativo de la fianza exigida. Este requisito no será exigido cuando se trate de socios auditores de cuentas ejercientes de las Sociedades de auditoría.

Las menciones a los auditores de cuentas en los capítulos IV y V se entienden realizadas a los que están en la situación regulada en el presente apartado.

2. En la situación de prestación de servicios por cuenta ajena podrán inscribirse quienes se encuentren colaborando activamente, con un auditor de cuentas en ejercicio o una Sociedad de auditoría de cuentas, en los trabajos de análisis de la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, encaminados a la formación de la opinión técnica responsable que constituye el objetivo de la actividad de auditoría de cuentas.

La colaboración con auditor de cuentas o Sociedad de auditoría se acreditará mediante certificado expedido por éstos.

3. Como no ejercientes se inscribirán quienes no desarrollen la actividad de auditoría de cuentas los cuales podrán acceder a cualquiera de las situaciones establecidas en los apartados anteriores previa solicitud al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañada, en su caso, de los documentos justificativos de la fianza exigida.

Artículo 32. Relación de auditores de cuentas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará anualmente la relación actualizada de auditores de cuentas, con especificación del nombre, situación en la que se encuentren inscritos, y en el caso de ejercientes, domicilio profesional y Corporación de derecho público a la que pertenezcan, en su caso.
2. Con la misma periodicidad señalada en el apartado anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará la relación de las Sociedades inscritas, en la que constará necesariamente:
 - 1 Domicilio social.
 - 2 Nombre y apellidos de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.
 - 3 Nombre y apellidos de los auditores de cuentas al servicio de la Sociedad.
 - 4 Corporación de derecho público a la que en su caso pertenezca.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Registro Mercantil Central y a la Dirección General de los Registros y el Notariado las relaciones de auditores a que se refieren los artículos 319 y 320, respectivamente, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre.

Artículo 33. Baja en el Registro.

1. Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en los siguientes supuestos:
 - 1 Por fallecimiento.
 - 2 Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 22 del presente Reglamento.
 - 3 Por renuncia voluntaria.
 - 4 Por sanción.
2. Además de por los supuestos indicados en los puntos c) y d) del apartado anterior, causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las Sociedades que incumplan alguno de los requisitos establecidos en el artículo 28 del presente Reglamento, así como en los supuestos de disolución de la Sociedad o cuando ésta no hubiera prestado la fianza establecida en el artículo 35, o dicha fianza fuera insuficiente.

Artículo 34. Información a remitir por los auditores y Sociedades de auditoría al Registro.¹²

1. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el mes de enero de cada año, y en relación con el anterior, la siguiente información:
 - 1 Domicilio profesional y el de las oficinas que mantengan abiertas.
 - 2 Corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan.
 - 3 Volumen de negocio en horas y pesetas facturadas, relativo a la auditoría de cuentas.

¹²Veáanse Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 27 de diciembre de 1990, que aprueban los modelos de información a remitir por los auditores de cuentas y Sociedades de Auditoría y modelo de comunicación de variaciones producidas durante el ejercicio (BOICAC, número 3).

- 4 Relación nominal de los auditores de cuentas que, estando a su servicio, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, con indicación de su número de inscripción, la Corporación a la que, en su caso, pertenezcan y la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.
- 5 Relación nominal de las personas que no estando inscritas en el Registro Oficial de auditores de cuentas han prestado sus servicios en el ámbito de la actividad de Auditoría de Cuentas, así como el período durante el cual han prestado los mismos especificando la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.
- 6 Relación de las Empresas o Entidades auditadas, con indicación de la cifra neta de negocio de las mismas, así como del tipo de trabajo realizado de los establecidos en el artículo 2.º del presente Reglamento.
2. Las Sociedades de auditoría dentro del mes siguiente al cierre del ejercicio social, y en relación con dicho ejercicio, remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información a que se refieren las letras b) a f) del apartado anterior, así como:
 - 1 Domicilio social y el de las oficinas que mantengan abiertas.
 - 2 Relación nominal de socios, con indicación, para aquellos que pertenezcan al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, de su número de inscripción y de la Corporación de derecho público de la que, en su caso, sean miembros.
 - 3 Capital social, con indicación de su distribución entre los socios y, en su caso, de aquella parte del capital representado por acciones sin derecho a voto.
 - 4 Relación nominal de los administradores y directores.
 - 5 Modificaciones estatutarias que se hayan producido.
3. Cualquier variación que se produzca durante el ejercicio, en relación con la información señalada en el punto a) del apartado 1, y en los puntos a), b), c), d) y e) del apartado anterior, deberá ponerse en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el plazo de quince días, a contar desde el momento en que se hubiera producido aquélla, con independencia de que la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sea automática, siempre que la variación lleve consigo el incumplimiento de alguno de los requisitos señalados en los artículos 22 y 28 de este Reglamento.

4. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobará los modelos a cumplimentar en relación con la información señalada anteriormente a remitir a dicho Instituto.
5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir a los auditores de cuentas y Sociedades de auditoría de cuentas en cualquier momento, y con independencia de lo establecido en los apartados anteriores, cuanta información de carácter público considere conveniente respecto de las Entidades auditadas.

Artículo 35. Fianza.¹³

1. La fianza a que se refiere el artículo 21 se constituirá en forma de depósito en efectivo, valores de deuda pública, aval de entidades financieras inscritas en los registros especiales del Ministerio de Economía y de Hacienda y del Banco de España o seguro de responsabilidad civil, y tendrá que garantizar, hasta el límite que resulte de la aplicación de los apartados 2 y 3 siguientes, las responsabilidades que puedan deducirse de la actividad de auditoría de cuentas, por las reclamaciones que se planteen durante el período en que consten como auditores ejercientes o sociedades de auditoría inscritas en el Registro oficial de auditores de cuentas o en el año inmediatamente posterior a aquél en el que cesen en las situaciones antes referidas.

Disposición transitoria única. Régimen transitorio de aplicación del régimen de fianza.

Aquellas sociedades de auditoría y auditores inscritos como ejercientes a la entrada en vigor de este real decreto cuya fianza no reúna los requisitos previstos en el artículo 35 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, dispondrán de un año a partir de dicha fecha para su adaptación.

2. La fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas será de 50 millones de pesetas. Dicha cuantía, en el caso de las Sociedades, se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.
3. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima a que se refiere el apartado anterior se incrementará en el 30 por 100 de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

¹³Modificado por el Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre.

4. Las Sociedades o auditores de cuentas deberán justificar anualmente la vigencia de la póliza contratada o del aval y comunicar cualquier modificación introducida en los términos primitivamente pactados.
5. La insuficiencia de la fianza, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o la falta de vigencia del seguro o del aval, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.
6. Cuando una Sociedad o auditor de cuentas cese en el ejercicio de su actividad, podrá solicitarse la devolución de la fianza constituida o la cancelación del seguro o aval, en su caso, mediante escrito dirigido al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que instruirá el oportuno expediente a tal efecto, publicando anuncio de dicho cese en el Boletín Oficial del Organismo.
7. La cuantía y forma de la fianza a que se refiere el presente artículo, a excepción de lo dispuesto en el número 2, podrá ser modificada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

CAPÍTULO IV

De las incompatibilidades y responsabilidades

SECCIÓN I. DE LAS INCOMPATIBILIDADES

Artículo 36. Independencia.¹⁴

1. Los auditores de cuentas deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las Empresas o Entidades auditadas.
2. Se entiende por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor.
3. Para apreciar la falta de independencia, se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la Empresa o Entidad auditada en otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor. En todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquél a que se refiere la auditoría, relativos a la ejecución material de la contabilidad de la Empresa o Entidad auditada.

Artículo 37. Incompatibilidades.

1. Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una Empresa o Entidad:

¹⁴Veáse el apartado 1.3. de las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC, número 4).

- 1 Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas Empresas o Entidades.
 - 2 Los accionistas y socios de las Empresas o Entidades en las que posean una participación superior al 0,5 por 100 del nominal del capital social o que aquélla represente más del 10 por 100 del patrimonio personal del accionista o socio.
 - 3 Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios o con los directivos o administradores de las Empresas o Entidades.
 - 4 Quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo dispuesto en otras disposiciones legales, con el contenido y alcance que expresamente se establezca en las mismas.
2. Los efectos de la situación de incompatibilidad definida en el presente artículo comprenderán hasta el término del tercer ejercicio siguiente a aquél en que hubiese finalizado la causa de incompatibilidad correspondiente.
 3. A efectos de lo dispuesto en este artículo tienen la consideración de directivos los Directores generales, Gerentes o equivalentes de éstos, con excepción de aquellos puestos de nivel de Subdirector o inferior, siempre que su nivel orgánico dentro de la Empresa no sea de primer o segundo nivel.

Artículo 38. Extensión.

1. Las menciones a la Empresa o Entidad auditada, a los efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo anterior, se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.

En todo caso se entenderá dicha vinculación cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma Empresa o Entidad, creando una vinculación duradera. Se presumirá que constituye participación en el sentido antes expresado la titularidad de, al menos, el 20 por 100 del capital suscrito de otra u otras Sociedades, o del 3 por 100 si ésta cotiza en Bolsa.

2. La incompatibilidad prevista en la letra c) del apartado 1 del artículo anterior respecto de una Empresa o Entidad se extenderá a todas las vinculadas directa o indirectamente con aquélla.

Se entenderán vinculadas todas las que estén dominadas por aquélla directamente o sucesivamente en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

3. Las menciones a los auditores de cuentas, a los efectos de lo dispuesto en esta sección y con independencia de lo establecido en el apartado anterior, se extenderán:

- 1 A los cónyuges de los mismos, con excepción de lo establecido en el apartado 1, d), del artículo anterior, el cual se aplicará con la extensión que las disposiciones legales a que se refiere expresamente establezcan.

- 2 A las Sociedades de auditoría en las que tuviera cualquier tipo de participación en el capital.

- 3 A los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que estuvieran vinculados directa o indirectamente aquéllos mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros de los relacionados en el apartado 3 del artículo 36, o supongan un traspaso de clientela con el fin de limitar la eficacia de lo dispuesto en el artículo 40 o que limiten en alguna medida la objetividad o independencia que debe observar el auditor en los términos establecidos en este Reglamento.

Artículo 39. Prohibición de ocupar puesto de trabajo en la Entidad auditada.

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

Artículo 40. Plazos de contratación de los auditores.¹⁵

Por tanto, el contenido de este artículo queda modificado en este sentido.

1. Las personas o sociedades que deban ejercer la auditoría de las cuentas anuales serán contratadas, por un período de tiempo determinado, que no podrá ser inferior a tres años ni

¹⁵La Ley 2/1995, de 28 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su Disposición Adicional sexta, ha modificado el sistema de plazos de contratación de auditores, dando una nueva redacción al apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría (BOE, 24 de marzo de 1995, entrada en vigor a partir del 1 de junio de 1995):

“Artículo 8, apartado 4. Los auditores de cuentas serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial. No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en el párrafo anterior.”

superior a nueve, contados desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar. No podrán ser reelegidas por la misma empresa o entidad hasta que hayan transcurrido tres ejercicios desde la terminación del período de duración que haya tenido el contrato de auditoría dentro de los límites temporales, antes señalados, incluido tanto el período de contratación inicial, como las posibles prórrogas del mismo.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias según el ordenamiento vigente no será de aplicación el primero de los plazos dispuestos en el párrafo anterior.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación cuando los auditores sean nombrados en virtud de lo señalado en los artículos 40.1 del Código de Comercio y 205 y 206 del Texto Refundido de la ley de Sociedades Anónimas.

2. En los supuestos establecidos en los artículos 204.3 y 206 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, respecto de la revocación del nombramiento de auditores, deberá procederse por los mismos a comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días.
3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo las menciones a la Empresa o Entidad auditada se extenderán a las Empresas participadas directamente y a las que sucesivamente estén participadas por éstas en los porcentajes establecidos en el artículo 38.1.

Artículo 41. Aplicación a las Sociedades de auditoría.

Lo establecido en esta Sección I se entenderá aplicable en sus mismos términos a las Sociedades de auditoría.

En particular, las causas de incompatibilidad previstas se entenderán aplicables a las Sociedades de auditoría cuando incurran en las mismas la propia Sociedad o cualquiera de sus socios, así como las personas y Entidades mencionadas en el artículo 38.3 vinculadas a éstos en los términos de dicho precepto.

SECCIÓN II. DE LAS RESPONSABILIDADES

Artículo 42. Responsabilidad.¹⁶

¹⁶Téngase en cuenta el Código Civil, en su artículo 1091, que dice: "Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse a tenor de los mismos"; y el artículo 1902 del mismo texto legal que dice: "El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado." Asimismo, téngase en cuenta lo dispuesto en el artículo 211 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

1. Los auditores de cuentas responderán directa, solidaria e ilimitadamente frente a las Empresas o Entidades auditadas y frente a terceros por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones.
2. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor que pertenezca a una Sociedad de auditoría, responderán tanto el auditor como la Sociedad en la forma establecida en el apartado anterior. Los restantes socios auditores que no hayan firmado el informe de auditoría de cuentas responderán de los expresados daños y perjuicios de forma subsidiaria y con carácter solidario.

Artículo 43. Secreto.¹⁷

1. El auditor de cuentas estará obligado a mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas.
2. Sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría, podrán acceder en todo caso, a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el número anterior:
 - 1 El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico a que se refieren los artículos 64 y siguientes de este Reglamento.
 - 2 Quienes resulten designados por resolución Judicial.
 - 3 Quienes estén autorizados por Ley.

Artículo 44. Deber de custodia.

1. Los auditores de cuentas y las Sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe. En caso de existir reclamación, juicio o litigio, en el que dicha documentación pueda constituir elemento de prueba, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento.
2. La pérdida o deterioro de la documentación señalada en el apartado anterior, deberá ser comunicada en un plazo de quince días, a contar desde el momento de producirse el hecho, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

¹⁷Véase Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas.

CAPÍTULO V

De las infracciones y sanciones¹⁸

SECCIÓN PRIMERA. DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 45. Responsabilidad civil y penal.

La responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, puedan incurrir los auditores de cuentas y las Sociedades de auditoría de cuentas les será exigible en la forma que establezcan las leyes.

Artículo 46. Régimen sancionador.

1. El régimen sancionador aplicable a los auditores de cuentas y a las Sociedades de auditoría de cuentas se regirá por lo dispuesto en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y en las normas contenidas en este capítulo.
2. Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora y la ejercerá de conformidad con lo establecido en los artículos 50 y siguientes de este Reglamento.

SECCIÓN II. DE LAS INFRACCIONES

Artículo 47. Clases.

Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas y las Sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones se califican en graves y leves.

Artículo 48. Infracciones graves.

Se considerarán infracciones graves:¹⁹

- a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme.
- b) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no fuese acorde con la evidencia obtenida por el auditor en su trabajo.
- c) El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la Empresa o Entidad auditada.

¹⁸La Ley 13/1992, de 1 de junio, de Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras (BOE, número 132, de 2 de junio) introduce modificaciones en el Régimen de Infracciones y Sanciones de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, que entró en vigor el 1 de enero de 1993, por tanto este Capítulo queda modificado en tal sentido. Véase el Capítulo III de la Ley de Auditoría de Cuentas en su redacción actual.

¹⁹La Ley 13/1992, de 1 de junio, de Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras, en sus Disposiciones Adicionales Tercera y Cuarta, modificó el Régimen de Infracciones y Sanciones establecidos en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, entrando en vigor el 1 de enero de 1993. Por tanto, el contenido de estos artículos se ha visto modificado en este sentido. Véase a este respecto al Capítulo III de la Ley de Auditoría en su redacción actual.

- d) El incumplimiento de lo dispuesto en la Sección I del capítulo IV del presente Reglamento.
- e) El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 43 de este Reglamento.
- f) La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.
- g) La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de cuantos datos se requieran en el ejercicio de las funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya la labor de control a que se hace referencia en los artículos 64 y siguientes de este Reglamento.
- h) La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría de cuentas.
- i) Haber sido sancionado por la comisión de tres faltas leves en el período de un año.

Artículo 49. Infracciones leves.

1. Se consideran infracciones leves cualesquiera acciones u omisiones que supongan incumplimiento de las normas técnicas de auditoría y que no estén incluidas en el artículo anterior.
2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que en cada trabajo realizado por un auditor de cuentas o Sociedad de auditoría concurrirán tantas infracciones leves como incumplimientos de las normas técnicas se produzcan en el mismo.

SECCIÓN III. DE LAS SANCIONES²⁰

Artículo 50. 19

Clases. Las infracciones serán corregidas mediante la imposición de las siguientes sanciones:

- a) Amonestación privada.
- b) Amonestación pública.

²⁰Téngase en cuenta, respecto al procedimiento sancionador, lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE, 27 de noviembre) y el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para la potestad sancionadora (BOE, 9 de agosto). Asimismo, veasé lo establecido en la Disposición Adicional Tercera de la ley 41/1999, de 12 de noviembre, por la que establece que el plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en la ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas será de un año, ampliable conforme a lo previsto en los artículos 42.6 y 49 de la ley 30/1992 de Procedimiento administrativo.

- c) Baja temporal por un plazo inferior o igual a un año en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- d) Baja temporal por un plazo superior a un año e inferior o igual a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- e) Baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 51. 19

Sanciones.

1. Las infracciones leves serán sancionadas con amonestación privada.
2. Las infracciones graves serán sancionadas mediante la aplicación de alguna de las medidas recogidas en las letras b), c), d) o e) del artículo anterior, atendiendo, en cada caso, a la mayor o menor gravedad de la propia infracción, a la naturaleza del perjuicio o daño causado, a su repercusión en la economía nacional y a la conducta anterior de los infractores.
3. La comisión por cuarta vez de una infracción grave se sancionará, en todo caso, con la baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 52. Iniciación del procedimiento sancionador.

1. El procedimiento sancionador, en lo referente a las infracciones graves, se incoará por iniciativa del propio Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o a propuesta de alguna de las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, en cuyo caso, deberán acreditar las razones que fundamenten dicha propuesta, mediante la correspondiente aportación documental al respecto.
2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no podrá imponer sanciones por las infracciones a que se refiere el apartado anterior sino en virtud de expediente instruido al efecto con arreglo a lo dispuesto en los artículos siguientes.

Artículo 53. Incoación del expediente.

El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, una vez realizadas, en su caso, las actuaciones previas de información reservada que se consideren necesarias, dictará la providencia en que se decida la incoación del expediente o bien el archivo de las actuaciones.

Artículo 54. Instructor.

En la misma providencia en que se acuerde la incoación del expediente se procederá al nombramiento del instructor del mismo y, en su caso, de un Secretario, que recaerán en funcionarios del Instituto

de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, lo que se notificará al sujeto a expediente.

Artículo 55. Propuesta de resolución.

Una vez tramitado el expediente de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 133 y siguientes de la Ley de Procedimiento Administrativo,²¹ el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que resolverá sobre el mismo, previo informe del Comité Consultivo al respecto.

Artículo 56. Sanciones por infracciones leves.

Las sanciones por infracciones leves se impondrán sin más trámite que la previa audiencia del interesado.

Artículo 57. Ejecutoriedad de las sanciones.

1. Las resoluciones mediante las que se impongan sanciones por infracciones graves sólo serán ejecutorias cuando hubieran ganado firmeza en vía administrativa, momento a partir del cual se inscribirán íntegramente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas e igualmente se publicarán en el "Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".
2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será de aplicación a las sanciones de amonestación privada, que se comunicarán únicamente a los interesados; si bien el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará las medidas pertinentes para que quede constancia de aquéllas, a efectos de lo dispuesto en el artículo 48, i) de este Reglamento.

Artículo 58. Salvaguarda de la documentación en el supuesto de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

En los casos de baja temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará las

²¹Téngase en cuenta que esta ley ha sido derogada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE, 27 de noviembre de 1992). Asimismo, véase el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para la potestad sancionadora (BOE, 9 de agosto), y a este respecto, debe tenerse en cuenta lo establecido en la Disposición Adicional Tercera de la ley 41/1999, de 12 de noviembre, por la que establece que el plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en la ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas será de un año, ampliable conforme a lo previsto en los artículos 42.6 y 49 de la ley 30/1992 de Procedimiento administrativo.

medidas necesarias para la salvaguarda de la documentación referente a las auditorías de cuentas realizadas por el auditor de cuentas sancionado sobre las que se estuviera realizando algún trabajo de control técnico o sobre las que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tuviera conocimiento de que estuvieran incursas en alguna reclamación de responsabilidad por parte de un tercero.

Artículo 59. Extensión de las sanciones por actuaciones irregulares de la sociedad y de los socios.

1. En los casos de baja temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de una sociedad de auditoría de cuentas, la sanción se extenderá a todos los socios de la misma que formen parte de los órganos de representación y no hubieran salvado su voto.

Se considerará salvado el voto cuando el socio así lo haga constar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dentro de los quince días siguientes a la emisión del informe.

2. Se aplicarán a las sociedades de auditoría de cuentas el régimen sancionador regulado en este capítulo cuando incurran en responsabilidad administrativa cualquiera de los socios que hubieran actuado en nombre y representación o por cuenta de la sociedad de auditoría.

SECCIÓN IV. DE LA PRESCRIPCIÓN

Artículo 60. Prescripción de infracciones.

Las infracciones leves prescribirán a los seis meses y las graves a los dos años. El plazo de prescripción comenzará a contarse desde que la infracción se hubiera cometido.

Artículo 61. Interrupción de la prescripción.

La prescripción se interrumpirá por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, volviendo a correr el plazo si el expediente permaneciese paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

Artículo 62. Prescripción de sanciones.

1. Las sanciones impuestas por infracciones leves prescribirán al año y las impuestas por faltas graves a los tres años.
2. El plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que adquiriera firmeza en vía administrativa la resolución por la que se imponga la sanción o desde que se quebrantase el cumplimiento de la sanción si hubiere comenzado.

Artículo 63. Cancelación de la inscripción de sanciones.

Las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones por infracciones graves, salvo la de baja definitiva en el mismo, serán canceladas de oficio transcurridos dos o seis años desde el cumplimiento de las mismas, según se trate, respectivamente, de las establecidas en los apartados b) y c) o d), del artículo 50 del presente Reglamento, siempre que:

- a) No se hubieran cometido otras infracciones en el transcurso de esos plazos.
- b) Se hubieran satisfecho las responsabilidades civiles y cumplido las sanciones penales que, en su caso, hubieran podido derivarse de la correspondiente infracción.

En ningún caso se computarán, al efecto de lo establecido en el artículo 51.3 del presente Reglamento, las sanciones canceladas.

CAPÍTULO VI

Del control técnico

Artículo 64. Finalidad.

1. El control técnico tendrá por finalidad la comprobación de que el auditor de cuentas o sociedad de auditorías ha realizado sus trabajos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría de cuentas.
2. El control técnico podrá referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas del mismo.

Artículo 65. Competencia.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercerá el control técnico de las auditorías.

Artículo 66. Iniciación del procedimiento.

1. El control técnico podrá ser realizado:
 - 1 De oficio, cuando el superior interés público lo exija.
 - 2 A instancia de parte legalmente interesada, siempre que, en este caso, exista causa suficiente a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
2. Se considera parte legalmente interesada quien acredite ser titular de un derecho o tener un interés legítimo, personal o directo que pueda verse afectado por la auditoría de cuentas sobre la que se solicite el control técnico, o bien los Órganos o Instituciones Públicas a que se refiere la disposición final primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Artículo 67. Plan de control.

1. En cumplimiento de lo establecido en el apartado 1.a) del artículo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas elaborará anualmente un plan de control técnico, de acuerdo con los medios disponibles, en función de los siguientes criterios:
 - Nivel de control de calidad de las Corporaciones representativas respecto de los trabajos de sus miembros.
 - Datos objetivos que se deduzcan de la información suministrada al Instituto por los Auditores de Cuentas y Sociedades de Auditoría.
 - Datos objetivos extraídos de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto.
 - Criterios estadísticos que se deberán aplicar sobre la totalidad del colectivo.
2. El plan de control podrá ser revisado cuando así lo aconseje la existencia de hechos que provoquen o generen desconfianza en la información económico-financiera que deben suministrar las empresas o entidades.
3. El plan de control técnico será aprobado por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previo informe del Comité Consultivo.

Durante el transcurso de la ejecución de dicho Plan el Presidente informará periódicamente al Comité Consultivo sobre los trabajos efectuados en relación al mismo.

Artículo 68. Procedimiento a instancia de parte interesada.

1. Con carácter previo a la iniciación del procedimiento de control técnico a instancia de parte interesada, la persona o entidad que lo inste deberá:
 - 1 Acreditar suficientemente los derechos o intereses que justifiquen la condición de parte interesada.
 - 2 Fundamentar la solicitud realizada, justificando ante el Instituto los hechos denunciados, mediante la aportación de las pruebas pertinentes. Asimismo se deberá especificar la normativa vulnerada.
2. Podrán archivarse, sin más trámite, aquellas solicitudes en las que no se acrediten debidamente los requisitos señalados en el apartado anterior o cuando, a juicio del Instituto, los fundamentos en que se basen no posean la suficiente entidad o trascendencia en relación con el control requerido.

Artículo 69. Actuaciones previas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante el correspondiente oficio, pondrá en conocimiento de los auditores o sociedades de auditoría y de las Corporaciones de derecho público a la que pertenezcan aquéllos, la iniciación del correspondiente control técnico.
2. El Instituto designará la persona o personas encargadas de la realización de los trabajos de control técnico en cada caso, pudiendo recabar de las Corporaciones de derecho público la colaboración en la realización de los referidos trabajos.
3. La iniciación del control técnico no presupondrá la existencia de irregularidades por parte del auditor o sociedad de auditoría controlada.

Artículo 70. Desarrollo.

1. En el desarrollo de la función de control técnico, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá examinar, además de los papeles de trabajo, la documentación que hubiera servido para la elaboración de los mismos, quedando, en todo caso, sujeto a la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de tal actividad.
2. Con independencia de lo dispuesto en el apartado anterior, el Instituto podrá requerir al auditor de cuentas o sociedad de auditoría controlada cuanta información fuera necesaria para el desarrollo de los trabajos de control técnico, estando obligados aquéllos a facilitar la misma, así como a colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en cuantas actuaciones fueran necesarias en dichos trabajos de control técnico.
3. En el supuesto de que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no prestara la colaboración a que se refiere el apartado anterior, entorpeciendo la labor de control técnico, se iniciará, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo V de este Reglamento, el correspondiente procedimiento sancionador.

Artículo 71. Informe y alegaciones.

1. Las actuaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se documentarán en un informe, del que se dará copia al interesado y en el que se hará especial referencia de las circunstancias que signifiquen incumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, del presente Reglamento de las normas técnicas de auditoría.

2. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría tendrán derecho a formular alegaciones al informe de control técnico en el plazo de quince días hábiles siguientes a su emisión.
3. El informe de control técnico y, en su caso, las alegaciones servirán de base para la resolución que adopte el Presidente del Instituto.

Artículo 72 . Resolución.

1. La resolución que dicte el Presidente del Instituto contendrá alguno de los siguientes acuerdos:
 - 1 Archivo del expediente, sin más trámite.
 - 2 Devolución del expediente a efectos de que se realicen nuevas actuaciones.
 - 3 Iniciación del procedimiento sancionador cuando del control técnico se dedujera el incumplimiento por parte del auditor o sociedad de auditoría de lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el presente Reglamento o en las normas técnicas de auditoría.
2. La resolución que dicte el Presidente se pondrá en conocimiento del auditor o sociedad de auditoría.

Artículo 73. Recursos.

Contra las resoluciones que dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el ejercicio de sus funciones, podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministro de Economía y Hacienda, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

CAPÍTULO VII

De las Corporaciones representativas de auditores

Artículo 74. Corporaciones representativas de auditores.

Se consideran Corporaciones representativas de auditores las entidades de derecho público de las que formen parte los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- a) Que en sus estatutos figure como única, o una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.
- b) Que al menos un 10 por 100 de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas pertenezcan a la Corporación, bien directamente o bien a través de las Entidades integradas en dicha Corporación.

- c) Que al menos un 15 por 100 de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el apartado 1 del artículo 31 del presente Reglamento, sean miembros de la Corporación, bien directamente o bien a través de las Entidades integradas en dicha Corporación.

Artículo 75. Funciones.

Corresponde a las Corporaciones representativas de auditores desarrollar las siguientes funciones:

- a) Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, por propia iniciativa o a instancia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Realizar los exámenes de aptitud profesional a que se refiere el artículo 26 del Reglamento.
- c) Organizar y en su caso impartir los cursos de formación teórica a que se refiere el artículo 24 de este Reglamento, que homologue el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) Organizar los programas de formación permanente y de actualización que deben realizar los miembros de la Corporación.
- e) Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 del presente Reglamento, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros.
- f) Efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros, velando por el fiel cumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría de la Corporación.
- g) Vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas de la Corporación.
- h) Proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la iniciación del procedimiento sancionador en los términos a que se refiere el artículo 52 de este Reglamento.
- i) Colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- j) Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento.

Artículo 76. Del control de calidad realizado por las Corporaciones representativas de auditores.

1. El control de calidad que deben realizar las Corporaciones representativas de auditores tendrá por objeto la revisión de trabajos de auditoría efectuados por sus miembros con el fin de conocer y evaluar el cumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría.
2. El procedimiento en virtud del cual las Corporaciones efectúen el control de calidad deberá estar incluido en las normas de régimen interior o Estatutos de las mismas.
3. A efectos del control de calidad, las Corporaciones representativas de auditores podrán acceder a la documentación referente a cada auditoría quedando sujetas a la obligación establecida en el artículo 43 de este Reglamento.
4. Las Corporaciones deben poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los controles de calidad iniciados, así como el resultado de los mismos, proponiendo, en su caso, la iniciación del procedimiento sancionador.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera. A los efectos de lo establecido en el artículo 74 de este Reglamento, se entenderá que cumplen el requisito señalado en el apartado a) del mismo aquellas Corporaciones de derecho público que el 15 de julio de 1988 tuvieron recogida en sus Estatutos como una de las funciones de sus miembros la de la auditoría de cuentas.

Segunda. Cuando los auditores de cuentas o Sociedades de auditoría pertenezcan simultáneamente a más de una Corporación de derecho público representativa de auditores, deberán optar por una de ellas a los efectos de lo dispuesto en este Reglamento. La información que se solicita en la letra b) del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo 34, deberá mencionar únicamente la Corporación de derecho público por la que se ha optado.

Tercera.

1. Todos los trabajos que, no teniendo la consideración de auditoría de cuentas estén atribuidos por disposiciones legales a auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas habrán de ser realizados aplicando normas técnicas específicas.
Con carácter subsidiario serán de aplicación, además de los usos y práctica habitual de los auditores, lo dispuesto en las normas técnicas reguladas en los artículos 14, 15 y 16 del presente Reglamento.

2. Para la elaboración y publicación de las normas específicas señaladas en el apartado anterior les será aplicable el procedimiento regulado en los artículos 17 a 20 del presente Reglamento.

Cuarta. Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que en materia contable establezca, en su caso, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.

Quinta. En desarrollo de la disposición adicional primera, punto 1, apartado d), de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se establece lo siguiente:

1. Deberán someterse a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 3 de este Reglamento las cuentas anuales de las Entidades o personas que tengan por objeto cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado. Quedarán dispensadas de esta obligación las Entidades o personas en las que concurren, al menos, dos de las circunstancias previstas en el artículo 181.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.
Para la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior se tendrá en cuenta lo siguiente:

- 1 Para los dos primeros ejercicios que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del presente Reglamento, quedarán exceptuados de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales, las Entidades o personas en las que al cierre del primer ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias a que se refiere el apartado 1 anterior.
- 2 Cuando las mencionadas Entidades o personas, en la fecha de cierre del ejercicio, pasen a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cesen de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en el primer párrafo de este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

2. Con independencia de lo dispuesto en el apartado anterior deberán someterse en todo caso a auditoría de cuentas anuales las Entidades aseguradoras que se encuentren en las situaciones siguientes:

- 1 Que operen en el ramo de vida definido como grupo primero en el artículo 10.2 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado.
- 2 Que operen en los ramos de caución, de crédito y en todos aquéllos en los que se cubra el riesgo de responsabilidad civil definidos como grupo segundo en el artículo 10.2 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado.
- 3 Aquellas Entidades que, estando sometidas a algunas de las medidas cautelares previstas en el artículo 42.2 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, o se encuentren en proceso de liquidación, la Dirección General de Seguros estime conveniente solicitar informe de auditoría de cuentas para la mejor tutela de los asegurados.

Sexta. En desarrollo de la disposición adicional primera, punto 2, de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y con referencia exclusiva a las Sociedades cooperativas, deberá someterse a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 3 de este Reglamento las cuentas anuales de las mencionadas Sociedades. Quedarán dispensadas de esta obligación las Sociedades cooperativas en las que concurran, al menos, dos de las circunstancias previstas en el artículo 181.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989.

Para la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Para los dos primeros ejercicios que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del presente Reglamento, quedarán exceptuados de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales, las Sociedades cooperativas en las que al cierre del primer ejercicio concurran, al menos, dos de las citadas circunstancias.
- b) Cuando las mencionadas Sociedades cooperativas, en la fecha de cierre del ejercicio, pasen a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cesen de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en el primer párrafo de este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Séptima. Los artículos 12 y 48 de los Estatutos del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España aprobados por Real Decreto 2777/1982, de 24 de septiembre quedan redactados como sigue:

“**Artículo 12.** El ingreso en el Instituto se verificará por la categoría de censor jurado de cuentas numerario, mediante exámenes de aptitud profesional entre personas que, cumpliendo los requisitos de edad, nacionalidad y titulación académica establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, hayan seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica. La convocatoria de dichos exámenes deberá ser aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. En cuanto al contenido de los programas, dispensa de materias de acuerdo con la titulación, composición de los Tribunales y período de formación práctica se sujetarán a cuanto dispusiere el Reglamento de desarrollo de la citada Ley.

Artículo 48. Los miembros del Instituto pueden promover la constitución de Sociedades de auditoría de cuentas, siempre que estas Sociedades cumplan los requisitos siguientes:

- a) Que todos los socios sean personas físicas.
- b) Que, como mínimo, la mayoría de sus socios sean censores jurados de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y, a la vez, les corresponda la mayoría de capital social y de los derechos de voto.
- c) Que la mayoría de los Administradores y Directores de la Sociedad sean socios censores jurados de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en la situación de ejercientes, debiendo serlo, en cualquier caso, el Administrador único de Sociedades de este tipo.”

Octava. El ingreso en el Registro Oficial de Auditores dependiente del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España se realizará mediante exámenes de aptitud profesional entre personas que, cumpliendo los requisitos de edad, nacionalidad y titulación académica establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, hayan seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica. La convocatoria de dichos exámenes deberá ser aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. En cuanto al contenido de los programas, dispensa de materias de acuerdo con la titulación, composición de los Tribunales y período de formación práctica se sujetarán a cuanto dispone la citada Ley y el presente Reglamento.

Podrán también inscribirse en este Registro de Auditores las Sociedades de Auditoría que reúnan las

condiciones establecidas en el artículo 10 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Novena. El ingreso en el Registro General de Auditores dependiente del Consejo General de Colegios de Economistas de España se realizará mediante exámenes de aptitud profesional entre personas que cumpliendo los requisitos de edad, nacionalidad y titulación académica establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, hayan seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica. La convocatoria de dichos exámenes deberá ser aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. En cuanto al contenido de los programas, dispensa de materias de acuerdo con la titulación, composición de los Tribunales y período de formación práctica se sujetarán a cuanto dispone la citada Ley y el presente Reglamento.

Podrán también inscribirse en este Registro de Auditores, las Sociedades de auditoría que reúnan las condiciones establecidas en el artículo 10 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Décima.

1. Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de la normativa contable y de la de auditoría de cuentas dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.
2. La consulta habrá de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda formarse el debido juicio, en caso contrario dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen.
3. La contestación tendrá carácter de mera información y en ningún caso constituirá un acto administrativo, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.
4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previo informe del Comité consultivo, quien podrá delegar el mismo en las Comisiones Generales de Contabilidad y Auditoría.
5. Sin perjuicio de que las consultas reiteradas sobre un mismo asunto puedan instar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la elaboración de una resolución de aplicación general, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín del Instituto, siempre que se considere que tienen interés general.

Undécima.

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la edición y distribución del Boletín del Organismo, ostentando las funciones técnicas, económicas y administrativas correspondientes en la elaboración del mismo.
2. Dicho Boletín contendrá:
 - 1 Todos los datos cuya publicación en el mismo venga exigida por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento o cualquier otra disposición.
 - 2 Información relativa al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
 - 3 Cuanta información se considere de interés por el Instituto, por su relación con la contabilidad y la auditoría de cuentas, entre las que se incluirán las disposiciones relativas a tales materias.
3. La publicación del Boletín tendrá, al menos, periodicidad trimestral.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera.

1. En un plazo de dos meses, contados a partir de la entrada en vigor del presente Reglamento, los auditores de cuentas deberán solicitar del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas su inclusión en cualquiera de las situaciones a que alude el artículo 31, adjuntando a la solicitud, en el supuesto de los ejercientes la documentación acreditativa de la fianza mínima a que hace referencia el artículo 35.2. Dicha fianza mínima, en el plazo de tres meses, deberá actualizarse en función del volumen de la actividad del auditor de cuentas correspondiente al año 1990, acreditándose tal extremo al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
2. Los auditores que soliciten su inclusión en la situación de servicios por cuenta ajena deberán acreditar tal situación mediante certificado del correspondiente auditor de cuentas o Sociedad de auditoría.
3. Si en el plazo señalado en el apartado primero no se hubiera recibido la solicitud a que en el mismo se alude, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a inscribir al auditor de cuentas en la situación de no ejerciente.

Segunda. Las Sociedades de auditoría en un plazo de dos meses, contados a partir de la entrada en vigor del presente Reglamento, deberán prestar la

fianza mínima a que alude el artículo 35.2. Dicha fianza mínima, en el plazo de tres meses deberá actualizarse en función del volumen de la actividad de la Sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la finalización del mencionado plazo, acreditándose tal extremo al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Tercera. A efectos de lo dispuesto en el artículo 34 de este Reglamento, los auditores de cuentas remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en un plazo de dos meses a partir de su publicación, la información correspondiente al año 1990.

En el mismo plazo, las Sociedades de auditoría remitirán la información correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la finalización del mencionado plazo.

Cuarta. Tendrán la consideración de representativas a efectos de lo dispuesto en este Reglamento las Corporaciones siguientes:

- Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Bibliografía

- [1] Gonzalo Alonso Rivas. *Auditoría Informática*. Ediciones Díaz de Santos, S.A., 1989, ISBN 84-87189-13-X.
- [2] José A. Aracenegui Rodrigo. Isabel Gómez Rodríguez. Horacio Molina Sánchez. *Manual de Auditoría Financiera*. Editorial Desclee de Brouwer, S.A., 2003, ISBN 84-330-1758-6.
- [3] Pablo Arenas. *Informes de Auditoría*. [en línea] 5campus.org, Auditoría, <http://www.5campus.org/leccion/auditoria03> 20/10/2002
- [4] Pablo Arenas. *Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal*. [en línea] 5campus.org, Auditoría, <http://www.5campus.org/leccion/auditoria01> 20/10/2002
- [5] Leandro Cañibano Calvo. *Curso de Auditoría Contable*. Ediciones Pirámide, cuarta edición, 1996, ISBN 84-368-1059-7.
- [6] Coopers & Lybrand. *Manual de Auditoría*. Ediciones Deusto, S.A., ISBN 84-234-0580-X.
- [7] Vicente T. González Catalá. *Introducción a las operaciones financieras, bancarias y bursátiles*. Tebar Flores, 1984, ISBN 84-7360-059-2.
- [8] ICAC. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. *Normativa en materia de Auditoría*. [en línea] icac.com, Normativa de Auditoría, <http://www.icac.mineco.es/normati1.htm> 30/11/2004
- [9] Eduardo Jusué Lafuente. [en línea] hispaconta.com, Consultas, <http://www.hispaconta.com> 30/11/2004
- [10] Donald E. Knuth. *The T_EXbook*, Tomo A de *Computers and Typesetting*, Addison-Wesley Publishing Company, 1984, ISBN 0-201-13448-9.
- [11] Leslie Lamport. *L^AT_EX: A Document Preparation System*. Addison-Wesley, Reading, Massachusetts, segunda edición, 1994, ISBN 0-201-52983-1.
- [12] Juan M.^a Madariaga Gorocica. *Manual práctico de auditoría*. Ediciones Deusto, S.A., ISBN 84-234-1808-1.
- [13] Pilar Martín-Guzmán, Javier Martín Pliego. *Curso básico de Estadística Económica*. Editorial AC, ISBN 84-7288-142-3.
- [14] Herminio Méndez Rodríguez, Lourdes Zamora Lerín. *Auditoría*. Mc Graw Hill, 1999, ISBN 84-481-2268-2.
- [15] *Memento práctico Francis Lefebvre. Contable 2006*. Francis Lefebvre, 2005, ISBN 84-95828-95-2.
- [16] Mario G. Piattini Velthuis, Emilio del Peso Navarro. *Auditoría Informática. Un enfoque práctico*. Ra-Ma, segunda edición, 2001, ISBN 84-7897-444-X.
- [17] Alberto de la Peña Gutiérrez. *Auditoría*. Thomson-Paraninfo, 2003, ISBN 84-9732-211-8.

Índice alfabético

- AECA, 65, 86, 153
- archivo, 30
 - en curso, 30
 - permanente, 30
- auditar, 3
- auditoría, 3
 - económico-social, 4
 - contenido, 7
 - de estados financieros, 3
 - de informes económicos y financieros, 3
 - de sistemas, 3
 - externa, 3
 - informe, 48
 - interna, 3
 - obligatoriedad, 7
 - operativa, 3
- auditores, 8
 - facultades y responsabilidades, 8
 - nombramiento, 8
- carta, 20
- contingencia, 153
- contingencias, 153
- control de gestión, 11, 15
- control interno, 11
- controles, 11
 - administrativos, 11
 - contables, 11
- Correcciones valorativas, 126
- corte de compras, 140
- corte de operaciones, 107
- cuentas a cobrar, 115
- cuentas a pagar, 139
- cuentas financieras, 129
- evidencia, 17, 25
 - adecuada, 26
 - suficiente, 25
- existencias, 101
- FIFO, 110
 - Primera Entrada, Primera Salida, 110
- fiscal, 145
- ganancias, 159
- honorarios, 20
- IASC, 65
- ICAC, 17, 65
- IFAC, 65
- importancia relativa, 27
 - cualitativa, 28
 - cuantitativa, 27
- incertidumbres, 59
- informática, 35
- informe de auditoría, 47
 - énfasis, 52
 - a quién se dirige, 50
 - abstención de opinión, 63
 - alcance, 50
 - datos registrales del auditor, 54
 - dirección, 54
 - esquema, 55
 - fecha, 55
 - firma, 55
 - indentificación, 49
 - informe de gestión, 54
 - nombre, 54
 - opinión, 53
 - opinión con salvedades, 58
 - opinión denegada, 63
 - opinión desfavorable, 62
 - opinión favorable, 58
 - párrafo comparativo, 51
 - párrafo legal, 51
 - quienes lo encargaron, 50
 - salvedades, 53
 - título, 49
- informes, 47
- inmovilizado, 69
- LAC, 18
- Ley de Auditoría de Cuentas, 243
- LIFO, 110
 - Última Entrada, Primera Salida, 110
- LOPD, 42
- LORTAD, 42
- Muestreo, 119
 - Determinación del tamaño, 120
 - estratificación, 120
- NAGA, 51
- normas, 17
- Normas de valoración, 169
- NTA, 17

- opinión, 58
 - con salvedades, 58
 - denegada, 63
 - desfavorable, 62
 - favorable, 58
 - negativa o adversa, 62

- pérdida, 126
 - irreversible, 126
 - reversible, 126
- pérdidas, 159
- pérdidas y ganancias, 159
- papeles de trabajo, 29
- PGC, 70
- PMP, 110
 - Precio Medio Ponderado, 110
- principio, 9
 - de correlación de ingresos y gastos, 9
 - de empresa en funcionamiento, 9
 - de importancia relativa, 10
 - de no compensación, 10
 - de prudencia, 9
 - de uniformidad, 10
 - del precio de adquisición, 9
 - del devengo, 9
 - del registro, 9
- programa de auditoría, 17
- provisión, 153
- provisiones, 153
- PYMES, 127
- PyNCGA, 53

- RAC, 17
- Reglamento de Auditoría de Cuentas, 259
- Resoluciones del ICAC, 181
 - Resolución de 14 de junio de 1999, 223
 - Resolución de 19 de enero de 1991, 181
 - Resolución de 21 de diciembre de 2004, 230
 - Resolución de 30 de julio de 1991, 208
 - Resolución de 21 de enero de 1992, 214
- resultados, 159
- ROAC, 17, 55

- SAS, 47
- secreto, 19

- tesorería, 129
- TRLSA, 137