

TEMA 1. CONCEPTO Y NECESIDAD DE LA AUDITORIA DE CUENTAS: EL CONTROL EXTERNO DEL MODELO CONTABLE

1.1. DEFINICION DE UNA AUDITORIA DE CUENTAS.

A) CUENTAS ANUALES INDIVIDUALES

CONCEPTO LEGAL

De acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (**LAC-2011**), se entiende por **auditoría de cuentas** la actividad que consiste en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

La auditoría de las cuentas anuales consiste en verificar dichas cuentas anuales a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. También comprende, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.

La auditoría de cuentas tiene necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la LAC.

Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión europea o de un tercer país.

Para más conceptos véase: tema-1, apartado 1.2

De acuerdo con Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (**RLAC-2011**), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, en la **auditoría de cuentas** se analizará, mediante la utilización de técnicas de revisión y verificación adecuadas, la información económico-financiera deducida de los documentos

contables examinados, con el objeto de **emitir un informe** dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre la fiabilidad de la citada información.

El **informe de auditoría** de las cuentas anuales es un documento mercantil que recoge información relativa al trabajo de auditoría que ha sido desarrollado por el auditor o sociedad de auditoría

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

.....
 Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

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, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

.....
 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.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.

CONCEPTO GENERAL

De forma general, por Auditoría se entiende el proceso de **examen y verificación** de información, registros, políticas, procesos, sistemas, etc. de contenido, generalmente, económico-financiero, efectuado por profesionales expertos e independientes, con objeto de **expresar una opinión** sobre su bondad o fiabilidad.

Es el examen de las cuentas anuales realizadas **por profesionales competentes o independientes**, mediante la aplicación de unos procedimientos sujetos a normas generalmente aceptadas, con el objeto de expresar una **opinión sobre la razonabilidad** con que dichas cuentas presentan y expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, de acuerdo con los principios y reglas establecidas en el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable, así como con los establecidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Cuando la entidad auditada viniera obligada a emitir un informe de gestión (exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, acontecimientos ocurridos después del ejercicio, etc.) o, lo hubiera emitido voluntariamente, los auditores extenderán su examen a la revisión o verificación de la concordancia de los datos contenidos en el mismo con los de las cuentas anuales examinadas.

Definición que requiere una explicación detallada de cada uno de los conceptos que la integran (se irán estudiando a lo largo de los temas) y que de algún modo responden a las siguientes preguntas relativas a:

- * ¿Qué es la Auditoría Externa?
- * ¿Quién la realiza?
- * ¿Cómo se efectúa el trabajo de Auditoría?
- * ¿Para qué?

B) CUENAS ANUALES CONSOLIDADAS

La Ley de Auditoría de Cuentas (**LAC-2011**) es de aplicación también a la auditoría de cuentas anuales consolidadas, así como de otros estados financieros o documentos consolidados.

El auditor de cuentas que realice la auditoría de cuentas o de documentos contables consolidados asume la **plena responsabilidad del informe de auditoría** emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores.

Quien emita la opinión sobre las cuentas anuales consolidadas, o sobre otros estados financieros o documentos contables consolidados:

- a) está obligado a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, que a su vez están obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

El auditor de cuentas de las cuentas anuales consolidadas deberá disponer de la documentación relativa a la revisión y evaluación del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas en relación con las auditorías de entidades que formen parte del conjunto consolidable.

- b) debe efectuar una revisión y evaluación del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, incluidos las de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las auditorías de entidades que formen parte del conjunto consolidable. Dicha revisión y evaluación deberá documentarse en los **papeles de trabajo** (véase tema-7)

1.2 CONCEPTOS BÁSICOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA

Al hablar de la auditoría de cuentas varios son los términos que se utilizan constantemente y que es necesario definir para que no haya confusión ni mala interpretación de los mismos. De acuerdo con la LAC-2011 (Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio), se aplicarán las siguientes definiciones:

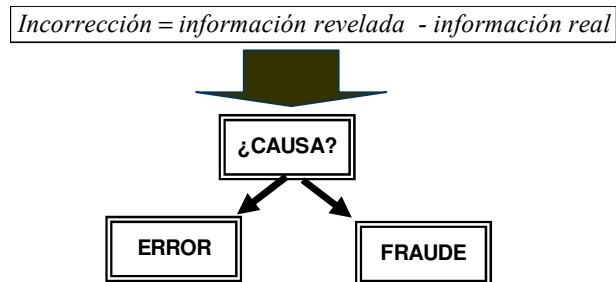
- a) **Auditoría obligatoria**: auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, siempre que sea exigida por el Derecho de la Unión Europea o la legislación nacional.

- b) **Auditor de cuentas:** persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el ICAC, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.
- c) **Sociedad de auditoría:** persona jurídica, independientemente de la forma societaria adoptada, autorizada para realizar auditoría de cuentas por el ICAC, inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.
- d) **Tercero:** cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo éste elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión.»

Además es importante recoger que La Norma Internacional de Auditoría-200 (NIA-200), destaca, entre otros, los siguientes términos (irán apareciendo a lo largo de los temas):

- e) **Marco de información financiera aplicable:** marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.
- f) **Evidencia de auditoría:** información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información
- g) **Riesgo de auditoría:** riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones significativas.
- h) **Incorrección:** diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha

partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.



1.3 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE CUENTAS Y EXPECTATIVAS DE LOS USUARIOS

1.3.1 OBJETIVO QUE PERSIGUE UNA AUDITORIA

El objetivo principal de la Auditoría de cuentas es **expresar una opinión** sobre si las cuentas anuales presentan adecuadamente la situación financiera - patrimonial de dicha entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios habidos en su situación financiera, en conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Es decir, el auditor debe obtener la seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de información financiera aplicable

Como base para la opinión del auditor, las Normas requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrecciones materiales. Es decir, el **riesgo** de que el auditor exprese una opinión inadecuada, cuando los estados financieros contengan incorrecciones importantes, debe ser a un **nivel aceptablemente bajo**.

Para poder alcanzar dicho objetivo, el auditor de cuentas deberá:

- a) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad. El auditor debe revisar de los controles internos vigentes en la empresa,

y en concreto, verificar la eficacia, validez y calidad con que son aplicados en la realidad a efectos de poder conocer, entre otros, si la información contable es fiable y razonable.

- b) Verificar el cumplimiento y aplicación del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación (según las características de la empresa, sector en el que opere, legislación aplicable, etc.).
- c) Obtener evidencia adecuada y suficiente que le permita poder opinar si las cuentas anuales contienen o no incorrecciones importantes que puedan afectar a su imagen fiel. Evaluar tanto desde un punto de vista cualitativo como cuantitativo las incorrecciones que vaya detectando a lo largo del desarrollo de la auditoría para estimar si son o no necesarias corregirlas.

1.3.2 EXPECTATIVAS DE LOS USUARIOS: OBJETIVOS QUE NO ABORDA UNA AUDITORIA DE CUENTAS

Los usuarios de la información contable esperan encontrar funciones en la auditoría de cuentas que no son objetivos de dicha actividad. Tienen unas expectativas de la labor del auditor que quedan, en la mayoría de las ocasiones, fuera del alcance de éste. A título orientativo podemos citar las siguientes:

- Valorar activos o realizar tasaciones. (Lo hace un perito o un profesional experto de la materia)
- Emitir juicios de valor sobre: decisiones empresariales, calidad del personal, órganos rectores de la entidad, etc.
- Ir en “busca” de detectar fraudes, desfalcos, irregularidades, etc. de cualquier tipo y cuantía.
- Garantizar la bondad o eficacia del control interno establecido por una empresa, así como responsabilizarse de su implantación y mejora.
- Creer que una empresa auditada implica: ausencia de problemas, una garantía del éxito y de continuidad futura de dicha empresa, buen funcionamiento de sus operaciones futuras, tener siempre beneficios en sus resultados, información contable perfecta (sin incorrecciones), etc.
- Pensar que la “opinión del auditor” es un certificado o un aval.

- Creer que el auditor prepara o participa en la elaboración de las Cuentas anuales de la empresa.
- Considerar que realiza los ajustes y/o reclasificaciones propuestos a la empresa tras la verificación de las cuentas anuales.
- Examinar el 100% de una empresa para obtener la máxima evidencia posible.
- Asesorar a la empresa sobre los problemas detectados, por medio de la emisión de recomendaciones para mejorar los procedimientos aplicados.
- etc.

1.4. NECESIDAD DE UN CONTROL EXTERNO DEL MODELO CONTABLE DE LA EMPRESA: EL PRINCIPIO DE INTERÉS PÚBLICO

1.4.1 LA FUNCIÓN SOCIAL Y ECONÓMICA DE LA AUDITORIA

La actividad de auditoría de cuentas es importante hoy en día por su contribución a la **transparencia y fiabilidad** de la información económico financiera de las empresas y entidades auditadas, transparencia que constituye un elemento consustancial al sistema de economía de mercado.

La actividad de auditoría de cuentas tiene **una relevancia pública** ya que presta un servicio a la entidad revisada y afecta e interesa no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer **la calidad de la información económica financiera** auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida.

La auditoría de cuentas tiene, gracias al marco normativo que la regula, las garantías suficientes para que las cuentas anuales o cualquier otra información económica financiera que haya sido verificado por un tercero independiente sea **aceptado con plena confianza** (se garantiza una calidad elevada y homogénea de todas las auditorías a nivel U.E.) por todas las partes interesadas. Es por ello que esta actividad desempeña una **función de interés público**, entendida ésta por la existencia de un conjunto amplio de personas e instituciones que confían en la actuación del auditor de cuentas, por cuanto que su correcta y adecuada ejecución constituyen factores que

contribuyen al adecuado funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia de los estados financieros en cuanto elementos de transmisión de información.

El marco conceptual de la Contabilidad establece que el objetivo de ésta y de las Cuentas Anuales es ser **útil** para la toma de decisiones. En este sentido, la principal función que la Auditoría de Cuentas desempeña es **dar credibilidad a la información** publicada por las empresas a través de las Cuentas Anuales. Así, la Auditoría **reduce el riesgo** a equivocaciones en la toma de estas decisiones ya que los inversores y terceros usuarios de la información contable pueden tomar éstas sabiendo que los resultados y demás información ofrecida por la empresa no se encuentran «maquillados» o «sesgados».

Así mismo, toda empresa que somete sus cuantas anuales a la Auditoría de cuentas “motiva” a sus administradores encargados de la preparación de las Cuentas Anuales a hacerlo más cuidadosamente y a evitar fraudes.

1.4.2 SUJETOS QUE PUEDEN VERSE BENEFICIADOS CON UNA AUDITORIA DE CUENTAS

Dada la función social e interés público que tiene la actividad de la auditoría de cuentas, varias son las personas e instituciones que confían en la actuación del auditor de cuentas y, que por tanto, precisan de una información contable auditada. La mayoría busca obtener información fiable sobre la situación económica-financiera de la empresa para cubrir sus intereses (si la empresa tiene beneficios para repartir, si es solvente para atender sus deudas, si cumple con sus obligaciones fiscales, su situación en el sector en el que opera, etc.). Entre otras podemos destacar los siguientes sujetos:

- a) Agentes internos a la empresa.
 - Directivos y administradores.
 - Accionistas o propietarios.
 - Los trabajadores.
- b) Agentes externos
 - Acreedores, proveedores y terceros en general.
 - Entidades crédito.
 - Autoridades fiscales.
 - Entidades gubernamentales.
 - Inversores y público en general.