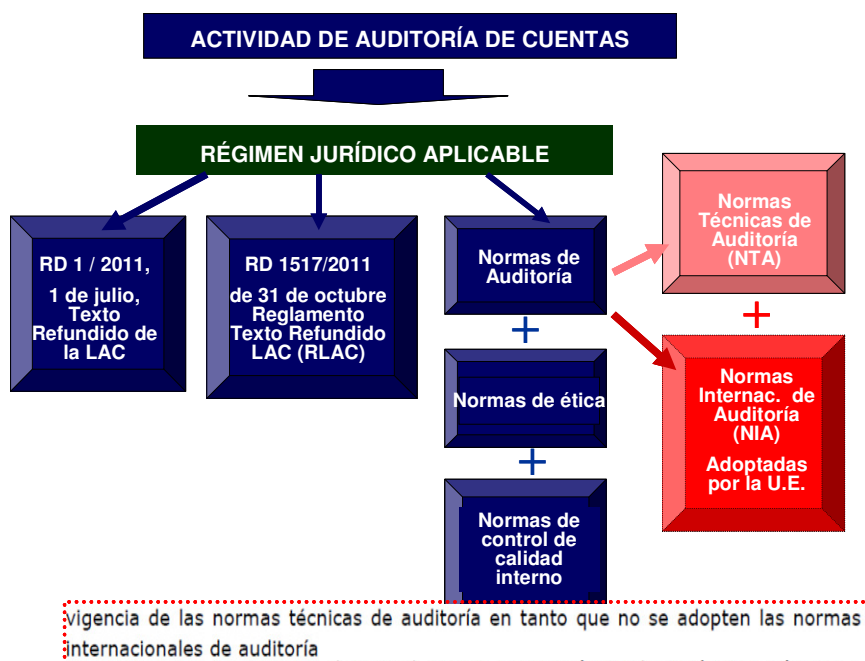


## TEMA 5. LAS NORMAS DE ÉTICA Y OTRAS NORMAS SOBRE LA ACTUACIÓN PROFESIONAL DE LOS AUDITORES

### 5.1) CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

En este tema nos centraremos en las normas que regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas, y su comportamiento ético en el desarrollo de la actividad de Auditoría de Cuentas

Las **Normas Técnicas de Auditoría** (NTA) 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 e independiente.



*Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU*

Las Normas Técnicas de Auditoría de Cuentas se refieren a tres aspectos básicos:

- Actuación y comportamiento del auditor de cuentas.
- Evidencia y ejecución del trabajo.
- Preparación, elaboración y emisión del informe de auditoría.

Para lo no establecido en las Normas Técnicas, 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.

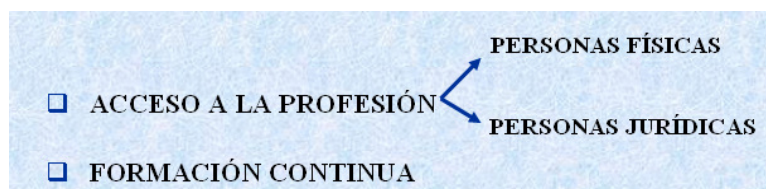
La Corporación profesional elaborará Guías de Procedimientos de Trabajo en las que se recopilen los usos o prácticas habituales en el ejercicio de la actividad de Auditoría de Cuentas.

Las **normas de ética** incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional (formación y experiencia), diligencia debida, integridad y objetividad. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría promoverán un entorno laboral y corporativo de integridad y de respeto a los principios y normas de ética que rigen la actividad de auditoría de cuentas.

En este tema nos centraremos en el primer grupo de normas que hacen referencia a la actuación y comportamiento del auditor de cuentas. El resto de las normas se irán viendo en los siguientes temas de este curso.

## **5.2 LA FORMACIÓN TÉCNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL DEL AUDITOR: LA COMPETENCIA PROFESIONAL**

**"La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente".**



El acceso a la profesión se realiza mediante la autorización del ICAC a quienes reúnan y acrediten las siguientes condiciones (véase tema-4):

- a) Haber obtenido una titulación oficial universitaria.

- b) Haber seguido cursos de enseñanza teórica (en los términos previstos en el artículo 34 del actual Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por Real Decreto 1517/2011).
- c) Haber adquirido una formación práctica.
- d) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

Los **cursos de enseñanza teórica exigidos**, se recogen en el anexo-A de la Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC y se refieren a las materias siguientes:

**ANEXO A: BLOQUES, MÓDULOS Y MATERIAS DE FORMACIÓN TEÓRICA**

| Propuesta  | Créditos ECTS (cursos universitarios) | Horas de docencia (cursos no universitarios) |
|--|---------------------------------------|--|
| <b>BLOQUE I: Contabilidad y auditoría</b>  | 40                                    | 400  |
| <b>MÓDULO I.1: Auditoría:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• I.1.1: Gestión de riesgos y control interno</li> <li>• I.1.2: Normas y procedimientos de auditoría</li> <li>• I.1.3: Normas de acceso a la auditoría de cuentas</li> <li>• I.1.4: Normativa sobre el control de calidad de la auditoría de cuentas</li> <li>• I.1.5: Normas Internacionales de Auditoría*</li> <li>• I.1.6: Normas de ética e independencia</li> </ul>  | 18                                    | 180  |
| <b>MÓDULO I.2: Marcos normativos de información financiera aplicables en España:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• I.2.1: Plan General de Contabilidad y PGC de PYMES</li> <li>• I.2.2: Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas</li> <li>• I.2.3: Normas Internacionales de Información Financiera</li> <li>• I.2.4: Otros marcos: contabilidad de entidades financieras y de seguros, de entidades sin ánimo de lucro, de entidades públicas y de situaciones concursales **</li> </ul> | 18                                    | 180  |
| <b>MÓDULO I.3: Otras materias contables:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• I.3.1: Análisis de estados financieros</li> <li>• I.3.2: Contabilidad analítica de costes, presupuestaria y de gestión</li> <li>• I.3.3: Técnicas valoración de empresas y confección de planes de viabilidad</li> </ul>   | 4                                     | 40   |
| <b>BLOQUE II: Otras materias***</b>  | 20                                    | 200  |
| <b>MÓDULO II.1: Materias jurídicas:</b><br>Derecho civil y mercantil; Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; Derecho concursal; Derecho fiscal; Derecho del trabajo y de la Seguridad Social  | 12                                    | 120  |
| <b>MÓDULO II.2: Tecnología de la información y sistemas informáticos</b>   | 4                                     | 40   |
| <b>MÓDULO II.3: Otras materias</b><br>Economía general y economía financiera; Economía de la empresa; Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas; Matemáticas y estadística  | 4                                     | 40   |

Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC), oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecer las condiciones de la dispensa tanto de los anteriores cursos de formación teórica como de la primera fase del examen (en las materias que correspondan), a favor de quienes posean una titulación oficial con validez en todo el

territorio nacional, de las que se refiere el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU).

La **formación práctica** debe extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales individuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Al menos, dos años de dicha formación práctica se deberán realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, que estén autorizados para la auditoría de cuentas, en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea y en relación a las tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad.

A estos efectos, no se entenderá cumplido el citado requisito de formación práctica hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en dicho ámbito durante, al menos, **5.100 horas**, de las cuales 3.400 serán tareas relativas a las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas. De este último número de horas, podrá justificarse hasta un máximo de un 20 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.

La formación práctica a realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en relación a las tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad, se realizará, con carácter general, **con posterioridad a la realización del curso** de enseñanza teórica

VÍA UNIVERSITARIA

FORMACIÓN PRÁCTICA

3 AÑOS, 2 AL MENOS CON AUDITOR

Artículo 35. Formación práctica. RTRLAC

NO SE ENTENDERÁ CUMPLIDO EL REQUISITO DE FORMACIÓN PRÁCTICA HASTA HABER ACREDITADO:

**5.100 horas**, de las cuales **3.400** deben corresponder a tareas relativas a las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas.

PODRÁ JUSTIFICARSE HASTA UN MÁXIMO DE UN 20% POR DEDICACIÓN A OTRAS TAREAS RELACIONADAS CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS (max 680h)

SE REALIZARÁ, CON CARÁCTER GENERAL, CON **POSTERIORIDAD A LA REALIZACIÓN DEL CURSO DE ENSEÑANZA TEÓRICA**

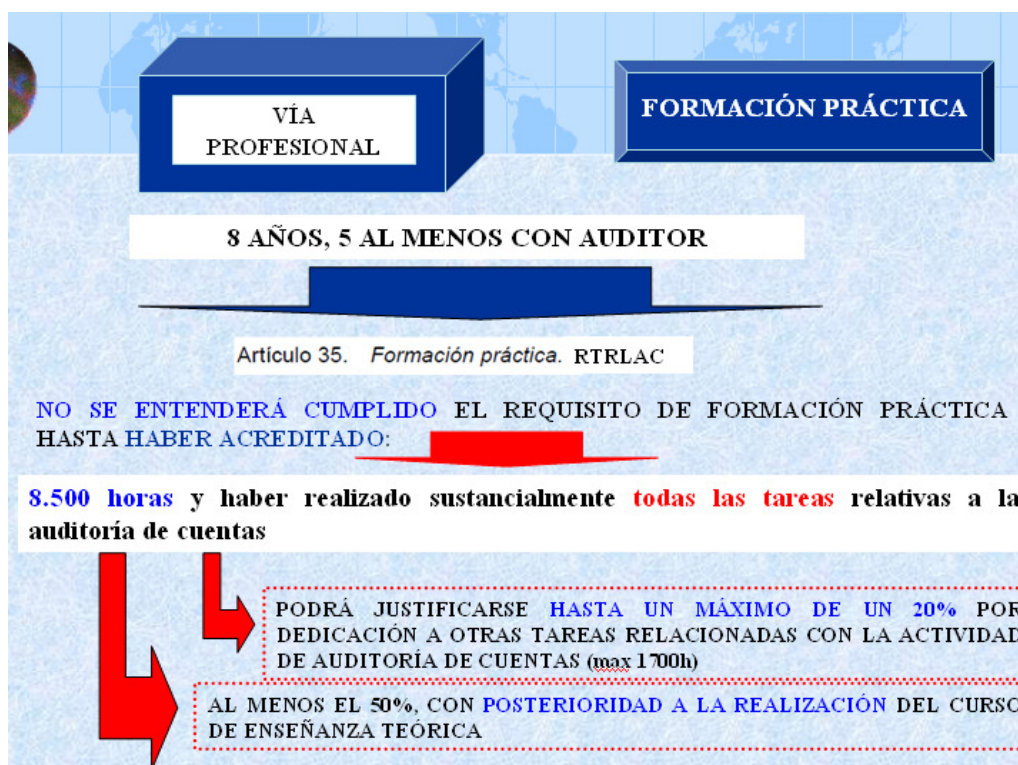
ÚNICAMENTE SE COMPUTARÁ CON UN MÁXIMO DE 425H ANTES DE LA REALIZACIÓN DEL CITADO CURSO Y UN MÁXIMO DE 850H DURANTE LA REALIZACIÓN DEL MISMO

Dpto. de Economía Financiera / Finanziza Ekonomia / Sala

Curso de Especialista en Auditoría de Cuentas – Dra. Sonia M. García Delgado – 19 y 25 de enero 2013

Careciendo de titulación universitaria, quienes reúnan los requisitos de acceso a la universidad previstos en la normativa vigente, la formación práctica deberá extenderse 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 autorizada para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

A estos efectos, no se entenderá cumplido el citado requisito de formación práctica hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en auditoría de cuentas durante, al menos, 8.500 horas y haber realizado sustancialmente todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas. De dicho número de horas, podrá justificarse hasta un máximo de un 20 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, en este supuesto al menos el 50 por ciento del número de horas de formación práctica deberá ser realizada con posterioridad a la realización en su totalidad de los cursos de enseñanza teórica

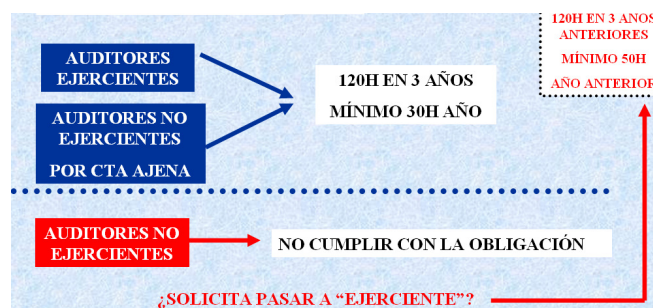


Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

Así mismo, los auditores de cuentas deben mantener sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera reciban con plena confianza un óptimo servicio.

Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar actividades de formación continua y de actualización permanente.

Los Auditores de Cuentas, en situación de “ejercientes” o de “no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena”, deberán realizar actividades de **formación continuada** por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

Los auditores de cuentas inscritos en el ROAC en situación de “no ejercientes”, no tendrán que cumplir con esta obligación, mientras se mantengan como tales. Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite pasar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha.

El incumplimiento de la formación continua constituye una infracción grave por la que el auditor podrá ser sancionado con una baja del ROAC (retirada de la autorización del ICAC temporal o permanente) y/o una multa económica.

### 5.3 LA DILIGENCIA PROFESIONAL

**"El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional".**

La diligencia debida hace referencia al especial "deber de" cuidado y atención que deben prestar los auditores de cuentas al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría. A la obligación de que las conclusiones alcanzadas en la realización del trabajo de auditoría estén debidamente soportadas y justificadas.

El auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con calidad. 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 (más los auditores ejercientes no socios autorizados por la empresa para firmar informes, si los hubiere).

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.

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.

## 5.4 LA OBJETIVIDAD E INTEGRIDAD: LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

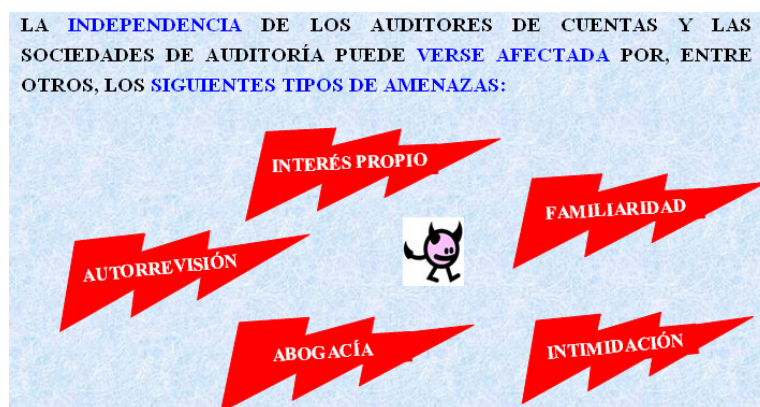
"El auditor de cuentas está obligado a mantener una posición de independencia en su trabajo profesional con objeto de lograr una integridad y objetividad en sus juicios".

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las **medidas de salvaguarda** que permitan detectar las **amenazas** a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU



Las amenazas a la independencia del auditor pueden ser producidas por las siguientes situaciones:

a) Autorrevisión: en la realización del trabajo de auditoría pueden aplicarse procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados. No sería objetivo que el mismo auditor deba revisar un trabajo, informe o acción hecho por él mismo para la empresa.

b) Interés propio: en la realización del trabajo de auditoría puede producirse un conflicto financiero o de otro tipo motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes entre el auditor, o sus familiares cercanos, en relación a la entidad auditada

c) Abogacía: El auditor mantiene una posición u opinión a favor o en contra de la entidad auditada, incluida la que pudiera mantenerse en relación a terceros en algún procedimiento o situación hasta tal punto que su objetividad pueda verse comprometida.

d) Familiaridad o confianza: la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación entre el auditor con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada. Por ejemplo, las relaciones personales y familiares entre un miembro del equipo de auditoría y ciertos empleados, dependiendo de su rol

e) Intimidación: por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presiones inapropiadas causadas por la entidad auditada. Por ejemplo, el cliente amenaza, presiona, condiciona al auditor hasta el punto que éste puede ver comprometida su objetividad

Si la importancia de estas situaciones en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría debe abstenerse de realizar la auditoría.

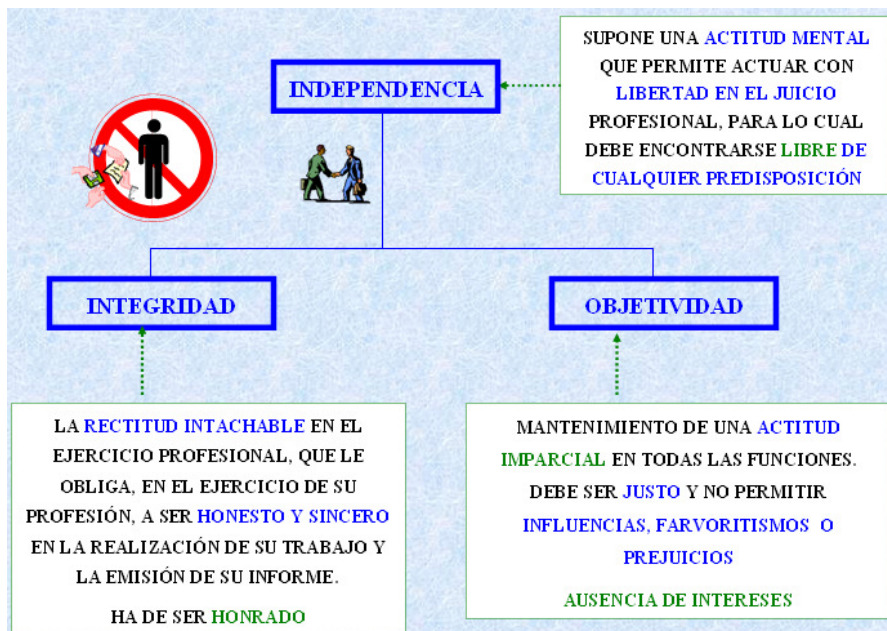
Para que el auditor pueda ser independiente en el ejercicio de su actividad ha de tener en consideración y actuar en todo caso con sujeción, entre otros, a los siguientes

***principios éticos:***

- integridad y
- objetividad.

La **integridad** también implica por parte de los auditores de cuentas actuar con rectitud y compromiso ante cualquier circunstancia que pueda suponer un conflicto de intereses. El principio de integridad impone para los auditores de cuentas la obligación de ser honesto en el ejercicio de su actividad.

La **objetividad** implica, para los auditores de cuentas, actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia. En ningún caso, los auditores de cuentas podrán comprometer su actuación por influencias indebidas, favoritismos o prejuicios, ni tener intereses ajenos que puedan afectar a la forma de plantear y realizar un trabajo de auditoría, o que puedan afectar a la formación de un juicio imparcial.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

El ICAC 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.

## 5.5 LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES: INFRACCIONES Y SANCIONES

**"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".**

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.

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.

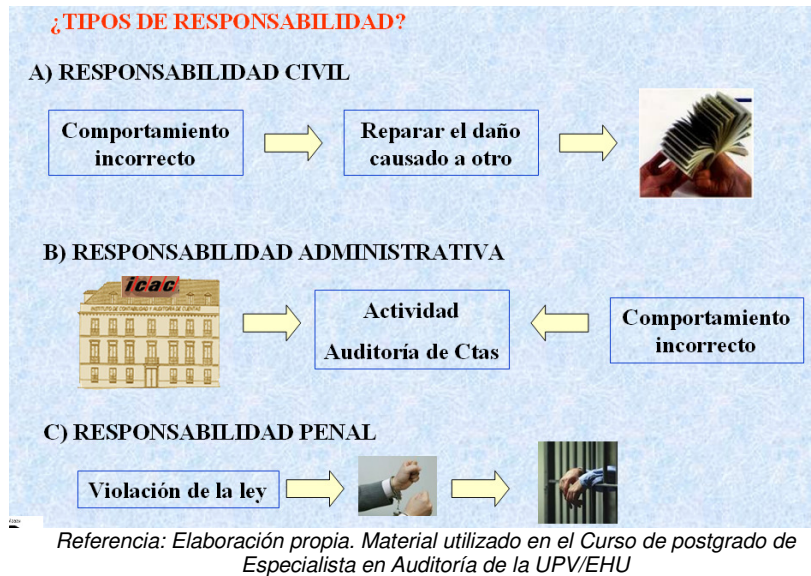
Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil.

La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de **forma proporcional** a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero. La responsabilidad civil del auditor de cuentas será exigible en forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por un tercero.

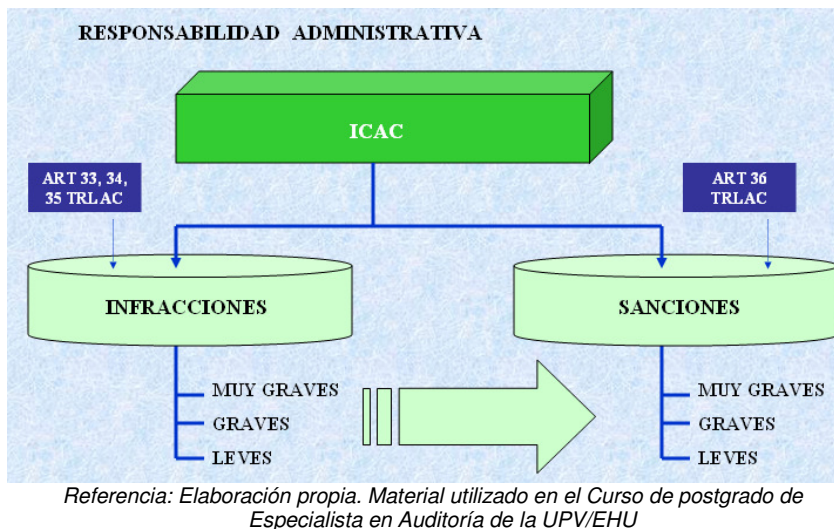
Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, **responderán solidariamente**, tanto el citado auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad.

La acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor y de la sociedad auditadora prescribirá a los cuatro años de la fecha del informe.

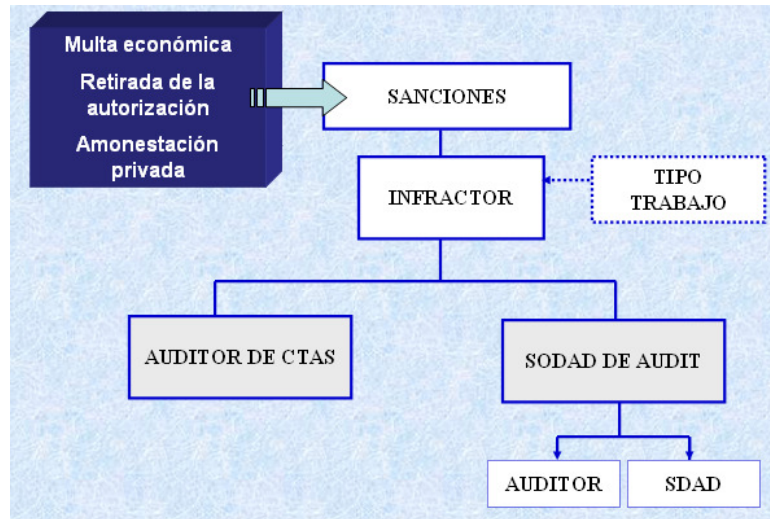
La fianza constituida deberá ser suficiente y deberá mantenerse durante el plazo en el que pueda ejercitarse la acción de responsabilidad.



Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora respecto de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría. Las infracciones cometidas por auditores se clasificarán en muy graves, graves y leves.



Las sanciones impuestas a los auditores, pueden ser una multa económica, una retirada de la autorización del ICAC temporal o permanente y una amonestación privada, según sea la naturaleza y gravedad de la infracción cometida.



## 5.6 EL DEBER DE SECRETO, CUSTODIA Y CONSERVACIÓN

**"El auditor debe mantener la confidencialidad (secreto profesional) de la información obtenida en el curso de sus actuaciones".**

El auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría estarán **obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan** en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del **"deber de denuncia"** contemplado en la nueva Ley de Enjuiciamiento Criminal y del **"deber de informar"** contemplado tanto en Ley de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo como en la propia Ley de auditoría de cuentas.

La información obtenida en el transcurso de sus actividades no podrá ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas.

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.

## 5.7 LOS HONORARIOS Y LA TRANSPARENCIA EN LA REMUNERACIÓN

**"Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente".**

Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas.

Los citados honorarios **no podrán estar influidos** o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría no podrán percibir ninguna otra remuneración o ventaja.

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.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo las que corresponden a trabajos de 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.