Consideraciones generales de auditoría

Santiago Aguilá Batllori David Castillo Merino

PID_00157885



© FUOC • PID_00157885 Consideraciones generales de auditoría

Índice

Int	oducción	4
1.	Definición	7
2.	Principios y normas de contabilidad generalmente	
	aceptados	Ģ
	2.1. Cuentas anuales. Imagen fiel	Ç
	2.2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales	10
	2.3. Principios contables	1
3.	Los distintos tipos de auditoría	1
4.	Usuarios de la auditoría de cuentas	1
5.	Empresas obligadas a someter a auditoría sus cuentas	1.
		1,
6.	Normas de la auditoría de cuentas	1
	6.1. Normas técnicas de carácter general	1
	6.2. Normas técnicas sobre la ejecución del trabajo	1
	6.3. Normas técnicas sobre informes	2
	6.4. Otras normas técnicas de auditoría relevantes	2
	6.4.1. Las normas técnicas sobre el control de calidad	2
	6.4.2. La norma técnica sobre empresa en funcionamiento	2
7.	El ejercicio de la actividad de auditoría	2
8.	El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)	2
9.	Nombramiento de auditor y plazo de contratación	2
10.	Responsabilidades del auditor de cuentas	3
11.	El control técnico de la auditoría de cuentas	3
12.	Corporaciones representativas de los auditores	3.
13.	Casos prácticos	3
	13.1. Caso 1	3
	13.2. Caso 2	3
	13.3. Caso 3	4

Introducción

En este módulo llevaremos a cabo la presentación de los conceptos fundamentales y los aspectos generales relativos a la auditoría de cuentas, así como el marco legal de referencia que regula la actividad profesional de auditoría.

1. Definición

La auditoría de cuentas o auditoría externa es la actividad realizada por una persona cualificada e independiente que consiste en analizar, mediante la utilización de técnicas de revisión y verificación adecuadas, la información económico financiera que se deduce de los estados que integran las cuentas anuales de una empresa, y que tiene por objeto la emisión de un informe destinado a poner de manifiesto la opinión responsable del auditor sobre la fiabilidad de la mencionada información, de manera que ésta pueda ser conocida y valorada por terceros.

En este sentido, la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, se refiere a la auditoría de cuentas como *auditoría legal* y establece el término *auditor legal* para referirse al auditor de las cuentas anuales:

- 1) «auditoría legal»: auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas siempre que sea exigida por el derecho comunitario;
- 2) «auditor legal»: persona física autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales;
- 3) «sociedad de auditoría»: una persona jurídica o cualquier otra entidad, independientemente de su forma jurídica, autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales.

El objetivo de la auditoría de cuentas anuales de una entidad, considerada en su conjunto, es la emisión de un informe en el que se ofrece una opinión técnica sobre si las mencionadas cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la mencionada entidad, así como del resultado de sus operaciones dentro del período examinado, de conformidad con principios y normas generalmente aceptados, de acuerdo con el Código de Comercio y con la legislación que sea aplicable (principios y normas de contabilidad generalmente aceptados – PYNCGA).

La definición y objetivo principal de la auditoría de cuentas se puede sintetizar del siguiente modo (tabla 1):

Tabla 1. Auditoría de cuentas

Concepto	Definición
Auditoría de cuentas	Actividad realizada por una persona cualificada e inde- pendiente que consiste en analizar la información con- tenida en los estados que integran las cuentas anuales de una empresa
Auditor de cuentas	Persona física o jurídica autorizada para realizar audito- rías de cuentas
Objetivo de la auditoría de cuentas	Emisión de un informe en el que se ofrece una opinión técnica sobre si las cuentas anuales de una empresa ex- presan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel de su patrimonio, situación financiera y resultados

Si analizamos en detalle la definición anterior de una auditoría de cuentas, observamos que los elementos que la componen son:

- 1) El informe de auditoría, que es el resultado final.
- 2) La opinión, que es el objetivo principal y se basa en la evidencia obtenida.
- 3) La imagen fiel, cumplimiento de los PYNCGA para la confección de la información contable verificado mediante técnicas de auditoría.
- 4) El auditor, que es el profesional independiente que realiza la auditoría.

2. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Para las empresas que deban elaborar sus cuentas anuales según lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad (aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados son los recogidos en el apartado 7° de la *primera parte. Marco conceptual* del Plan General de Contabilidad (PGC):

7.° 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.
- d) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

El **punto de partida para un auditor** para poder cumplir con el objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una empresa **es el marco conceptual de la contabilidad del PGC**. En él, el auditor de cuentas encontrará la materia prima para lleva a cabo su tarea: cuáles son y cuál es el contenido de las cuentas anuales, qué se debe entender por imagen fiel de las cuentas anuales, cuáles son los requisitos de la información contenida en las cuentas anuales, y cuáles son los principios contables que debe cumplir la empresa en su proceso de elaboración y formulación de la información contable.

2.1. Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, documentos que conforman una unidad. La información contable elaborada y contenida en las cuentas anuales debe ser comprensible y útil para la toma de decisiones respecto a la empresa que las formula, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

En la tabla 2 se detalla la información que suministran los documentos que integran las cuentas anuales.

Tabla 2. Cuentas anuales

Documento	Información que suministra
Balance de situación	Situación financiera de la empresa al cierre de un de- terminado ejercicio económico

Documento	Información que suministra
Cuenta de pérdidas y ganancias	Rendimiento de la empresa durante un ejercicio, fruto de su actividad
Estado de flujos de efectivo	Cambios en la posición monetaria de un ejercicio a otro
Estado de cambios en el patrimonio neto	Cambios en la composición del patrimonio neto de la empresa de un ejercicio a otro
Memoria	Información cuantitativa y cualitativa relevante para la toma de decisiones, no incluido en los estados an- teriores

Imagen fiel

Dada la incertidumbre con que se lleva a cabo la actividad económica, la información contable no puede alcanzar una exactitud completa de los hechos económicos que ocurren en una entidad, por ello debe ofrecer una información contable que sea una representación razonable de los mismos, prevaleciendo el fondo sobre la forma.

2.2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales

La información contable incluida en las cuentas anuales debe cumplir dos requisitos fundamentales: relevancia y fiabilidad. Y debe presentar tres cualidades: integridad, comparabilidad y claridad.

En la tabla 3 se detallan los requisitos de la información contable incluida en las cuentas anuales.

Tabla 3. Requisitos de la información contable a incluir en las cuentas anuales

Requisitos de la información contable			
Relevancia	La información contable debe ser importante para la toma de decisiones, tanto por su capacidad predictiva como confirmativa de expectativas		
Fiabilidad	Credibilidad de la información contable facilitada por la empresa		
Cualidades de la información contable			
Integridad	Información completa para la toma de decisiones, sin omisiones significativas		
Comparabilidad	Los estados financieros de una empresa deben poder ser comparables a lo largo del tiempo y entre diferentes empresas. Para su consecución es necesario que las prácticas y los procedimientos contables sean comunes a todos los entes e invariables en el tiempo		
Claridad	Aplicación de normas y criterios conducentes a la obtención de una información interpretable por parte de los usuarios		

2.3. Principios contables

A continuación se detallan los seis principios básicos que han de regir el registro y la valoración de los elementos integrados en las cuentas anuales:

- 1) Empresa en funcionamiento. Los estados financieros se preparan tomando como base que la actividad de la empresa continuará en un futuro previsible, y que la aplicación de la normativa no va encaminada a determinar el valor liquidativo de la misma.
- 2) Devengo. Implica el registro contable de las transacciones y demás sucesos empresariales atendiendo a la corriente real que los origina (cuando suceden) y no a la corriente monetaria (cuando se pagan o se cobran).
- 3) Uniformidad. Establece la obligatoriedad de mantener en el tiempo un criterio adoptado por la empresa dentro de las alternativas permitidas. Únicamente podrá modificarse si se alteran los supuestos que condujeron a su adopción; en tal caso, se debe hacer constar en la memoria la incidencia cualitativa y cuantitativa de este cambio.
- 4) Prudencia. Implica la inclusión de un razonable grado de precaución en las estimaciones realizadas bajo condiciones de incertidumbre de acontecimientos y circunstancias. En concreto, indica la obligación de contabilizar únicamente los beneficios devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio, mientras que los riesgos de pérdida, con origen en el ejercicio o en otro anterior, se deberán contabilizar tan pronto sean conocidos.
- 5) No compensación. Prohíbe la compensación de las partidas de activo con las de pasivo, así como las de gastos con las de ingresos, y obliga a la valoración de manera separada de los elementos integrantes de las cuentas anuales.
- 6) Importancia relativa. Permite la no aplicación estricta de algún principio o criterio contable cuando su incidencia cuantitativa y cualitativa sea de escasa relevancia, así como la agrupación de partidas por naturaleza o función cuando la importancia de su importe sea escasamente significativa.

Ejemplos prácticos de principios contables

Vamos a determinar si se incumple algún principio contable en los casos siguientes:

- 1) Una sociedad farmacéutica, que en los últimos dos años ha iniciado la investigación para un nuevo medicamento, decide en el tercer año activar los gastos de investigación, dado que prevé que ésta tenga éxito y confía en la rentabilidad económica del proyecto.
- a) ¿Incumple algún principio?
- b) ¿Cuál?

© FUOC • PID 00157885

- 2) Una sociedad que tiene activado un fondo de comercio para la compra de otra sociedad, decide deteriorar la totalidad de dicho fondo para compensar fiscalmente los buenos resultados económicos del año.
- a) ¿Incumple algún principio?
- b) ¿Cuál?
- 3) Una sociedad sabe que será sancionada de aquí a dos años (cuando finalice la investigación) por un delito ecológico. El importe de la sanción varía sustancialmente entre la hipótesis más pesimista y la más optimista. La sociedad decide contabilizar una provisión con el importe de la hipótesis más optimista.
- a) ¿Incumple algún principio?

- b) ¿Cuál?
- 4) Una sociedad que se encuentra en situación de liquidación, para hacer frente al concurso de acreedores decide valorar todos sus activos y pasivos a valor de mercado y como más pasivo incorpora las indemnizaciones de los trabajadores que tendrá que despedir para poder liquidar la sociedad.
- a) ¿Incumple algún principio?
- b) ¿Cuál?

Soluciones

Vamos a determinar si se incumple algún principio contable en los casos siguientes:

- 1) Una sociedad farmacéutica, que en los últimos dos años ha iniciado la investigación de un nuevo medicamento, decide en el tercer año activar los gastos de investigación, dado que prevé que ésta tenga éxito y confía en la rentabilidad económica del proyecto.
- a) ¿Incumple algún principio? No, dado que en el inicio del proyecto no cumplía las condiciones para activar los gastos y en el tercer año ya las cumple.
- b) ¿Cuál?
- 2) Una sociedad que tiene activado un fondo de comercio para la compra de otra sociedad, decide deteriorar la totalidad de dicho fondo para compensar fiscalmente los buenos resultados económicos del año.
- a) ¿Incumple algún principio? Sí
- b) ¿Cuál? El de uniformidad
- 3) Una sociedad sabe que será sancionada de aquí a dos años (cuando finalice la investigación) por un delito ecológico. El importe de la sanción varía sustancialmente entre la hipótesis más pesimista y la más optimista. La sociedad decide contabilizar una provisión con el importe de la hipótesis más optimista.
- a) ¿Incumple algún principio? Sí
- b) ¿Cuál? El de prudencia
- 4) Una sociedad que se encuentra en situación de liquidación, para hacer frente al concurso de acreedores decide valorar todos sus activos y pasivos a valor de mercado y como más pasivo incorpora las indemnizaciones de los trabajadores que tendrá que despedir para poder liquidar la sociedad.
- a) ¿Incumple algún principio? No, dado que al estar en situación de liquidación incumple el principio de empresa en funcionamiento y por lo tanto no le son de aplicación las normas de valoración. Eso supone valorar todos los derechos y obligaciones a valor razonable.

b) -

3. Los distintos tipos de auditoría

El objeto de estudio del presente módulo es la **auditoría de cuentas anuales**, **también denominada auditoría externa**. No obstante, existen **otros tipos de auditoría: la interna y la operativa**, por lo que es conveniente situarla con relación a estos otros tipos de auditoría y entender las diferencias entre ellas.

En la tabla 4 se representan las principales características de los diferentes tipos de auditoría.

Tabla 4

	Auditoría externa	Auditoría interna	Auditoría operativa
Vinculación em- presa	Persona ajena a la empre- sa	Empleado de la em- presa	Externo o interno
Objetivo	Opinión profesional sobre las CC. AA.	Cumplimiento delo control interno	Mejor control interno (eficiencia)
Output	Informe de auditoría	Informe para la Dirección	
Usuarios	Personas vinculadas o no a la empresa	Personas vinculadas a la empresa	
Cualificación del auditor	Profesional independiente	sional independiente Sin cualificación específica	
Obligatoriedad	Obligatoria	Voluntaria	

Las **principales diferencias** entre la auditoría externa y la auditoría interna y operativa son las siguientes:

- 1) La auditoría **externa** está fuertemente regulada y tiene como objetivo emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información contenida en las cuentas anuales de una empresa. Además, la auditoría externa debe realizarla una persona cualificada no vinculada a la empresa y tiene carácter obligatorio.
- 2) En cambio, la auditoría interna y la operativa tienen como objetivo la mejora del control interno de la empresa, de modo que cada empresa las desarrolla en función de sus intereses y sus políticas.

Nuestro objeto de estudio es la auditoría de cuentas anuales, o auditoría externa, pero la técnica de auditoría que se expone en este módulo es extrapolable y aplicable a otros tipos de auditorías.

4. Usuarios de la auditoría de cuentas

Una de las características de la auditoría de cuentas anuales es su carácter público. Efectivamente, los informes de auditoría deben acompañar a las cuentas anuales que las empresas depositan en el Registro Mercantil; a partir de ese momento, cualquier persona ajena a la empresa puede obtener esta documentación.

Los usuarios, es decir las personas que hacen uso de los informes de auditoría y las CC. AA. de las empresas, son:

- 1) Usuarios internos a la empresa: la Dirección, los administradores, los empleados, etc.
- 2) Usuarios externos: accionistas, futuros inversores, entidades de crédito, clientes, acreedores, proveedores, analistas financieros, autoridades fiscales, administraciones públicas, Gobierno, sindicatos y el público en general.

5. Empresas obligadas a someter a auditoría sus cuentas anuales

Según el nuevo redactado del **artículo 203 del TRLSA**, estarán obligadas a auditar sus cuentas anuales:

"Todas las empresas excepto las sociedades que puedan presentar el balance, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria abreviados."

En este sentido, en la norma 4ª *Cuentas anuales abreviadas* de la *Tercera Parte. Cuentas anuales* del PGC, se establecen los criterios para la formulación del balance, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria abreviados (tabla 5):

Tabla 4

Balance, ECPN y memoria abreviados	Límites
Activo no superior a (en millones de euros)	2,85
Cifra de negocios no superior a (en millones de euros)	5,7
Número medio de trabajadores no superior a	50
Cuando al cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las tres circunstancias anteriores, y si se producen durante dos ejercicios consecutivos	

Además, según la disposición adicional primera de la Ley de Auditoría de Cuentas (ley 19/1988), también están sujetas a la revisión de sus cuentas anuales las sociedades que:

- 1) Coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.
- 2) Emitan obligaciones de oferta pública.
- 3) Se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera.
- **4**) Tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la **ordenación del seguro privado**, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan.
- 5) Reciban bienes, subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las administraciones públicas o de fondos de la Unión Europea por un importe acumulado superior a los 600.000 euros durante un ejercicio social.
- 6) Realicen obras, prestaciones, servicios, o suministren bienes al Estado o demás organismos públicos por un importe acumulado superior a los 600.000 euros durante un ejercicio social, y éste represente más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios.

Las sociedades obligadas a auditarse deben depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil junto con el informe de auditoría, ya que se trata de un documento mercantil.

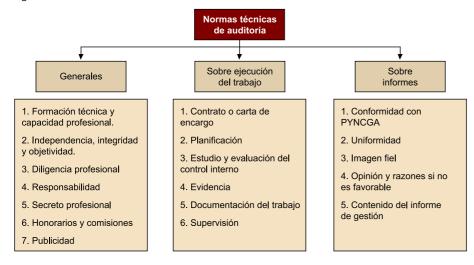
6. Normas de la auditoría de cuentas

La actividad de auditoría de cuentas debe ser realizada necesariamente por un auditor de cuentas mediante la emisión del correspondiente informe y de acuerdo con los requisitos y las formalidades establecidos en la Ley de Auditoría de Cuentas 19/1988, de 12 de julio, en el Reglamento de Auditoría de Cuentas de 20 de diciembre de 1990 y en las normas técnicas de auditoría editadas en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC).

Las normas técnicas de auditoría constituyen los principios y requisitos que el auditor debe observar necesariamente durante la ejecución de su función, con el fin de expresar una opinión técnica responsable.

Las normas técnicas se clasifican en tres grupos (figura 1).

Figura 1. Clasificación de las normas técnicas



En cualquier caso, y para todo aquello que no haya sido establecido en las normas técnicas publicadas por el ICAC, tienen la consideración de *norma* los usos y prácticas habituales de los auditores de cuentas.

6.1. Normas técnicas de carácter general

Las normas técnicas de carácter general regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas, así como su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas Las principales normas técnicas generales son siete:

- 1) Formación técnica y capacidad profesional. La auditoría la debe llevar a cabo una empresa o persona que tenga formación teórica o capacidad profesional como auditor de cuentas y disponga de la autorización exigida legalmente. Independientemente de la capacidad de una persona en otros campos, el auditor debe poseer una adecuada formación y una experiencia específica dentro del campo de la auditoría, y debe destacar como experto contable. Esta capacidad profesional se obtiene mediante una formación teórica y una experiencia práctica.
- 2) Independencia, integridad y objetividad. En su actuación profesional el auditor de cuentas mantiene una posición de independencia, integridad y objetividad absolutas.
- a) La independencia implica una actitud mental que permita al auditor emitir con toda libertad su juicio profesional, razón por la cual no debe tener ningún tipo de predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos o en la formulación de sus conclusiones.
- b) La integridad debe entenderse como la rectitud irreprochable en el ejercicio profesional que obliga al auditor –en el ejercicio de su profesión– a ser honrado y sincero en la realización de su trabajo y en la elaboración de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que el auditor debe realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.
- c) La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones. Para ello, el auditor debe disponer de independencia absoluta en las relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.
- 3) Diligencia profesional. En la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe el auditor de cuentas actúa con la adecuada diligencia profesional. La adecuada 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.
- 4) Responsabilidad. El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las normas de auditoría establecidas (es, por tanto, responsable de que los profesionales del equipo de auditoría las cumplan).
- 5) Secreto profesional. El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en sus actuaciones y no puede revelar el contenido a ninguna persona sin autorización escrita del cliente. Asimismo, el auditor debe garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.

- 6) Honorarios y comisiones. Los honorarios profesionales se basan en tarifas horarias y han de tener en cuenta tanto los conocimientos y la habilidad requerida como el nivel de formación técnica y práctica de las personas que han colaborado en la ejecución del trabajo de auditoría.
- 7) Publicidad. El auditor no puede realizar ningún tipo de publicidad que tenga como objeto la captación de clientes mediante 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.

6.2. Normas técnicas sobre la ejecución del trabajo

Las normas de auditoría sobre la ejecución del trabajo tienen como finalidad determinar los medios y las actuaciones que los auditores de cuentas independientes deben actualizar y aplicar en la realización de la auditoría de las cuentas anuales.

Las normas técnicas sobre ejecución del trabajo de auditoría son seis:

- 1) Contrato o carta de encargo. No se trata de una norma de auditoría propiamente dicha, pero el auditor deberá acordar por escrito con el cliente el objetivo y el alcance del trabajo que realizará, así como los honorarios o los criterios para su cálculo, indicando el número total de horas estimado para realizar el trabajo.
- 2) Planificación. El trabajo se planificará apropiadamente, lo que implica:
- a) Se deberá obtener una adecuada comprensión del negocio del cliente, de sus procedimientos y principios contables, y del grado de eficacia y de fiabilidad del sistema de control interno de la compañía.
- b) Se deberá realizar un plan de auditoría en el que el auditor habrá de determinar la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución del trabajo a realizar.
- c) Se deben preparar los programas de auditoría, donde se especificarán en detalle las pruebas de auditoría que deben realizarse. Los programas de trabajo sirven de guía para el resto del equipo y de control de que todos los procedimientos se están llevando a cabo.

- 3) Estudio y evaluación del control interno. 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 en las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría. Se realizará en dos etapas:
- a) **Primero**: se deberá realizar una **revisión preliminar** del sistema de control interno que tiene la empresa para conocer y entender los procedimientos y métodos utilizados.
- b) Segundo: se deberán realizar pruebas de cumplimiento para asegurar que el sistema de control de la sociedad es fiable, es decir, que los controles están en uso y son efectivos.

El estudio y evaluación del control interno servirán de base a la planificación de la auditoría.

- 4) 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 para poder expresar una opinión con respecto a las mismas.
- 5) Documentación del trabajo. El trabajo del auditor debe documentarse a través de los papeles de trabajo. En los papeles de trabajo se incluye toda la información preparada o recibida por el auditor que le ha servido para obtener evidencia y concluir sobre la razonabilidad y fiabilidad de la información incluida en las cuentas anuales.
- 6) Supervisión. El trabajo de cada profesional del equipo de auditoría debe ser revisado para asegurar que se ha realizado adecuadamente.

Es trabajo del auditor asegurarse de la *razonabilidad* de la información contenida en las cuentas anuales. Para ello es necesario obtener evidencia *suficiente* sobre las cuentas anuales. Esta evidencia debe obtenerse en función de:

- Riesgo probable de error.
- Importancia relativa de las partidas que confeccionan el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Experiencia adquirida en auditorías anteriores.
- Resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría.
- Calidad de la información suministrada.
- Confianza en la Dirección y en los empleados de la empresa.

Los principales métodos para obtener evidencia son: inspección, observación, preguntas, confirmaciones, cálculos y revisiones analíticas.

6.3. Normas técnicas sobre informes

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 estas cuentas, según lo que establecen la Ley de Auditoría de Cuentas y las normas técnicas correspondientes.

En la preparación de su informe el auditor debe cumplir con las cinco normas siguientes:

- 1) Conformidad con los PYNCGA. 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.
- 2) Uniformidad. El informe expresará si los principios y normas contables generalmente aceptados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- 3) Imagen fiel. 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.
- 4) Opinión. El auditor expresará en el informe su opinión en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, o la afirmación de que no se puede expresar una opinión, y en este caso, las causas que lo impidan.
- 5) Informe de gestión. El auditor indicará en su informe si la información contable que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales auditadas.

6.4. Otras normas técnicas de auditoría relevantes

Como normas técnicas adicionales a las principales explicadas en los apartados anteriores, destacaremos las normas técnicas sobre control de calidad y sobre empresa en funcionamiento.

6.4.1. Las normas técnicas sobre el control de calidad

Forman los controles de calidad la estructura organizativa y las políticas y procedimientos establecidos por el auditor de cuentas con la finalidad de garantizar, de manera razonable, que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes se realizan de acuerdo con lo que requieren las normas técnicas de auditoría.

Para realizar los mencionados controles de calidad es necesario:

- 1) Establecer políticas y procedimientos, según las disposiciones vigentes, que aseguren de modo razonable que el auditor de cuentas y sus socios mantienen su independencia.
- 2) Asegurarse de que las personas contratadas para los trabajos de auditoría poseen las características necesarias para ejecutar su trabajo de manera adecuada.
- 3) Establecer, con recursos propios del auditor o desarrollados por la corporación a la cual pertenezca, un plan de formación continua del personal a todos los niveles profesionales.
- 4) Establecer un sistema de evaluación periódica del personal.
- 5) Programar de antemano los trabajos que se deben realizar para cada uno de los niveles profesionales del personal e indicar las necesidades de personal y sus características, si se da el caso.
- 6) Establecer, en casos especiales, un sistema de investigación y consulta con otros profesionales ajenos a la auditoría.
- 7) Facilitar a los colaboradores la planificación, ejecución y supervisión del trabajo en todas sus fases, es decir, proporcionar cuestionarios, guías o anuarios que sirvan para interpretar las normas y los procedimientos relativos a la ejecución del trabajo y a la emisión del informe al personal.
- 8) Evaluar periódicamente a cada uno de los clientes para considerar si es conveniente continuar con ellos.
- 9) Establecer un sistema de inspección interno para comprobar que se cumplen los procedimientos de control de calidad.

6.4.2. La norma técnica sobre empresa en funcionamiento

Los procedimientos de verificación y evaluación que el auditor debe aplicar en caso de que, aunque la entidad no se encuentre en un proceso de liquidación o disolución, existan dudas sobre su viabilidad, vienen establecidos por la norma técnica sobre empresa en funcionamiento.

La opinión técnica del auditor de cuentas tiene como objetivo que las cuentas anuales sean más fiables, si bien no constituye una garantía sobre la viabilidad futura de la entidad. No obstante, el auditor de cuentas debe considerar las situaciones o circunstancias que puedan hacerle dudar de la continuidad de la actividad normal de la entidad a lo largo del siguiente ejercicio económico para decidir si debe reflejar estas circunstancias en su opinión.

A continuación se enumeran algunas circunstancias que, si se diera el caso, podrían hacer pensar que la continuidad de la empresa es dudosa:

- 1) Sociedades que se encuentran en estado de suspensión de pagos.
- 2) Sociedades con resultados económicos negativos o flujo de caja *(cash-flow)* negativo de manera continuada y de cuantía significativa.
- 3) Fondo de maniobra negativo, persistente y de cuantía significativa.
- 4) Pérdida de concesiones, licencias o patentes muy importantes.
- 5) Reducción de pedidos de clientes o pérdida de uno o más clientes importantes.

Tras evaluar todos los factores, que deben aparecer en sus informes, el auditor debe expresar una opinión favorable cuando no existan dudas importantes sobre la continuidad de la entidad, o bien manifestar sus reservas, ya sea por falta de información en la memoria, ya porque las dudas sean considerables.

Una opinión favorable del auditor de cuentas garantiza que éste ha realizado las evaluaciones necesarias para llegar a la convicción de que la entidad puede continuar su actividad durante el ciclo económico siguiente, o, en el caso de que mantenga dudas sobre la continuidad de la firma, de que la entidad ha reflejado en la memoria la información adecuada sobre los factores mencionados.

Las corporaciones de derecho público representativas, mediante requerimiento previo del ICAC, elaboran, adaptan o revisan las normas técnicas de auditoría. Estas normas deben ser conformes a los principios generales y las prácticas corrientes admitidas en los países de la Unión Europea. Estas normas no tienen validez hasta que son publicadas en el boletín del ICAC.

En el supuesto de que, **pasados dos meses del requerimiento del ICAC** a las corporaciones para que elaboren, adapten o revisen alguna norma técnica, dichas corporaciones no hubieran atendido el requerimiento, **el propio ICAC asumirá esta función**.

7. El ejercicio de la actividad de auditoría

Tanto el auditor como la constitución de una sociedad de auditoría deben cumplir una serie de requisitos, el primero de los cuales es inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

Así, por tanto, pueden realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos que se detallan a continuación, estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y hayan prestado fianza en garantía de las responsabilidades que pudieran derivarse del ejercicio de su actividad profesional.

Los requisitos a los que hace referencia el párrafo anterior son:

- 1) Ser mayor de edad.
- 2) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los estados miembros de la Unión Europea.
- 3) No tener antecedentes penales por delitos dolosos.
- 4) Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC. Esta autorización se concede a quien reúna las condiciones siguientes:
- a) Tener titulación universitaria.
- **b)** Haber seguido programas de enseñanza teórica y haber adquirido una formación práctica sobre el tema.

Enseñanzas teóricas requeridas

Las enseñanzas teóricas requeridas para el auditor se refieren a las materias siguientes:

- Auditoría de cuentas.
- Análisis económico, financiero y patrimonial.
- Contabilidad general.
- Contabilidad analítica de explotación y contabilidad de gestión.
- Control interno.
- Normas relativas a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas.
- Normas jurídicas y profesionales relativas a la auditoría.
- Otras materias restringidas al nivel de conocimiento que requiere la actuación del auditor: derecho de sociedades, derecho concursal, derecho tributario, derecho civil, derecho mercantil, derecho del trabajo y de la seguridad social, informática, economía de la empresa, matemáticas y estadística, entre otras.

La formación práctica ha de suponer un período mínimo de ocho años trabajando en el ámbito financiero y contable, especialmente en tareas relacionadas con el control de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Es preciso haber trabajado durante cinco años de este período práctico con alguna persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

- c) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado. El examen de aptitud está encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, y consta de dos fases:
- En la primera fase se comprueba el nivel de conocimientos teóricos adquiridos.
- En la segunda fase, a la que se accede después de haber finalizado la formación práctica, se determina la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos adquiridos a la práctica de la actividad profesional de la auditoría de cuentas.

Las sociedades de auditoría son personas jurídicas o cualesquiera otras entidades, independientemente de su forma jurídica, autorizadas para realizar auditorías de cuentas.

Pueden constituirse sociedades de auditoría de cuentas siempre que se cumplan los siguientes **requisitos**:

- 1) Que todos los socios sean personas físicas.
- 2) Que la mayoría de los socios sean auditores de cuentas en ejercicio y posean la mayoría del 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 en ejercicio. En todo caso, debe serlo el administrador único.

Pueden inscribirse en el ROAC las sociedades de auditoría que reúnan las condiciones anteriores y presten la fianza pertinente.

8. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

El ICAC es un organismo autónomo de carácter administrativo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda.

Los órganos rectores del ICAC son el presidente y el comité consultivo. Este comité consultivo está compuesto por once miembros designados por el Ministerio de Economía y Hacienda. Cinco de ellos son representantes del mismo Ministerio y los seis restantes, propuestos por las corporaciones.

El ICAC, además de otras funciones, **ejerce el control técnico de los auditores de cuentas** y edita y distribuye el boletín del organismo (BOICAC).

El ICAC también gestiona el **Registro Oficial de Auditores de Cuentas** (ROAC), que consta de dos secciones: una de personas físicas y otra de sociedades. En la de personas físicas se especifica la situación en la que se encuentra el auditor: en ejercicio, prestando servicios para otros, sin ejercer.

Los auditores de cuentas causan baja temporal o definitiva del ROAC en los siguientes supuestos:

- 1) Defunción.
- 2) Incumplimiento de cualquiera de los requisitos de inscripción en el ROAC.
- 3) Renuncia voluntaria.
- 4) Sanción.

Los auditores y las sociedades de auditoría han de enviar al ROAC, cada mes de enero, información sobre las cuestiones siguientes:

- 1) Domicilio profesional.
- 2) Corporación de derecho público a la cual pertenecen.
- 3) Volumen de negocio relativo a auditoría de cuentas.
- 4) Miembros del ROAC al servicio del auditor.
- 5) Personas no inscritas en el ROAC al servicio del auditor.
- 6) Relación de empresas o entidades auditadas.

Además, en el caso de las sociedades de auditoría se debe añadir:

- 7) La relación nominal de socios, con indicación de si pertenecen o no al ROAC.
- 8) El capital social y su distribución entre los socios.

9) La relación nominal de administradores y directores.

La fianza que debe depositar el auditor para ser inscrito en el ROAC se puede realizar en efectivo, en valores de deuda pública, en aval bancario o en seguro de responsabilidad civil.

Para el primer año de ejercicio de la actividad, la fianza se establece en 50 millones de pesetas; para los ejercicios sucesivos la fianza es de 300.000 euros más el 30% de la facturación que supere los 300.000 euros. Las mencionadas fianzas mínimas, en el caso de sociedades de auditoría, se multiplican por el número de socios.

9. Nombramiento de auditor y plazo de contratación

Con respecto al nombramiento del auditor, se pueden plantear **dos situacio- nes**:

- 1) Nombramiento del auditor en sociedades obligadas a auditarse. En este tipo de sociedades el nombramiento puede ser realizado por cuatro vías diferentes:
- a) En la misma escritura de constitución.
- b) Por la junta general: en este caso el nombramiento debe realizarse antes de que finalice el ejercicio que debe auditarse, por un período no inferior a tres años ni superior a nueve (período prorrogable).
- c) Por el Registro Mercantil: este nombramiento se lleva a cabo cuando se han nombrado auditores por la junta general, o bien si los nombrados no aceptan el cargo. La solicitud de este nombramiento pueden realizarla los administradores, el comisario del sindicato de obligaciones o cualquier accionista. El mes de enero de cada año, el ICAC envía al Registro Mercantil una lista de los auditores inscritos en el ROAC y éste realiza un sorteo para elegir la letra del alfabeto que determinará el orden de los nombramientos.
- d) Nombramiento judicial: cuando sea por causa justa, los administradores de la sociedad pueden pedir al juzgado de primera instancia la revocación del auditor nombrado por la junta general o por el registrador mercantil y el nombramiento de otro.
- 2) Solicitud del auditor por la minoría. Los socios de sociedades no obligadas a auditoría pueden solicitar al Registro Mercantil el nombramiento de uno o más auditores de cuentas cuando se den las circunstancias siguientes:
- a) Que los solicitantes representen al menos el 5% del capital social.
- b) Que no hayan transcurrido tres meses desde la fecha de cierre del ejercicio que se debe auditar.

En todo caso, la remuneración de los auditores de cuentas o los criterios para calcularla se fijarán antes de que empiece la ejecución de sus funciones y para todo el período en el que las hayan de llevar a cabo.

Los auditores deben ser independientes en el ejercicio de su actividad. Ello implica que no debe haber ni intereses ni influencias que puedan afectar a la objetividad del auditor. Se entiende que no existe independencia si en los últimos años anteriores al nombramiento del auditor, éste ha realizado para la empresa que debe auditar trabajos de naturaleza contable. Se considera que existe falta de independencia cuando el auditor es el ejecutor material de la contabilidad.

La independencia del auditor se encuentra comprometida de manera seria cuando la percepción de honorarios de un cliente, por cualquier concepto, representa una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas.

En todo caso, son incompatibles en el ejercicio de sus funciones, en relación con una empresa o entidad, las partes vinculadas; concretamente:

- 1) Los que ejerzan cargos directivos o de administradores o sean empleados de las mencionadas empresas.
- 2) Los accionistas o socios de la empresa, en el caso de que la participación sea superior al 0,5% del capital nominal o represente más del 10% del patrimonio personal del socio.
- 3) Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado, a los empresarios o a los directivos o administradores de las empresas.

Las menciones a los auditores de cuentas se amplían a los cónyuges. Durante los tres años siguientes al cese de sus funciones, los auditores de cuentas no pueden formar parte de los órganos de administración o de dirección de la empresa o entidad auditada, ni tampoco pueden ocupar un puesto de trabajo en ellas.

Las causas de incompatibilidad previstas se consideran aplicables a las sociedades de auditoría cuando incurran en ellas la misma sociedad o cualquiera de sus socios.

10. Responsabilidades del auditor de cuentas

Las responsabilidades de los auditores son las siguientes:

- 1) Responder en caso de daños y perjuicios. Los auditores de cuentas responden directa, solidaria e ilimitadamente ante las empresas o entidades auditadas y ante terceros por daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones.
- 2) Garantizar el secreto profesional. El auditor de cuentas está obligado a mantener el secreto de toda la información que obtenga en el ejercicio de su actividad, y no puede hacer uso de ella para finalidades diferentes de las de auditoría de cuentas. Asimismo, el auditor debe garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.

En todo caso, pueden acceder a la documentación en lo referente a cada auditoría de cuentas:

- a) El ICAC, con el objetivo de ejercer el control técnico.
- b) Los que resulten designados por resolución judicial.
- c) Los que estén autorizados por la ley.
- 3) Conservar y custodiar la documentación. Los auditores de cuentas conservan y custodian, durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referida a cada auditoría de cuentas que realicen, incluidos los papeles de trabajo. La pérdida o el deterioro de la documentación señalada anteriormente debe comunicarse al ICAC en un plazo de quince días desde el momento en que se ha producido el hecho.

Los auditores están obligados a cumplir un conjunto de normas de responsabilidad para velar por los intereses de terceros. Si cometen alguna infracción se les impodrá una sanción de acuerdo con la gravedad de la infracción.

Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones pueden ser leves o graves.

Se consideran infracciones graves:

- 1) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme.
- 2) La emisión de un informe de auditoría de cuentas cuyo contenido no esté de acuerdo con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo.

- 3) El incumplimiento de las normas técnicas que pueda causar perjuicio económico.
- 4) El incumplimiento del obligado secreto profesional.
- 5) La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.
- 6) La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual en horas del auditor de cuentas.
- 7) Haber sido sancionado por la comisión de tres faltas leves en el período de un año.

Se considera **infracción leve** cualquier acción u omisión que implique incumplimiento de las normas técnicas. Se entiende que en cada trabajo realizado por un auditor o sociedad de auditoría concurren tantas infracciones leves como incumplimientos de normas técnicas se produzcan.

La potestad sancionadora corresponde al ICAC. Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor una de las sanciones siguientes:

- a) Amonestación pública.
- b) Baja temporal por un plazo inferior o igual a un año en el ROAC.
- c) Baja temporal por un plazo superior a un año e inferior o igual a cinco años en el ROAC.
- d) Baja definitiva en el ROAC.

El hecho de cometer cuatro veces una infracción grave se sanciona con la baja definitiva en el ROAC.

La comisión de infracciones leves impone al infractor una amonestación privada.

El procedimiento sancionador, en cuanto a las infracciones graves, es incoado a iniciativa del mismo ICAC o a petición de alguna de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores. Las sanciones por infracciones leves se imponen sin más trámite que la audiencia previa del interesado.

En los casos de baja temporal o definitiva en el ROAC de una sociedad de auditoría de cuentas, la sanción se amplía a todos los socios que formen parte de los órganos de representación y no hayan salvado su voto. Se considera salvado el voto cuando así se haga constar por escrito en el ICAC, en los quince días siguientes a la emisión del informe.

Las sanciones impuestas por infracciones leves prescriben al cabo de un año y las impuestas por faltas graves, al cabo de tres años. El plazo de prescripción se empieza a contar un día después de que sea firme la resolución por la cual se impone la sanción o desde el momento en que se rompa el cumplimiento de la sanción, si ésta ya se hubiera impuesto.

11. El control técnico de la auditoría de cuentas

Corresponde al ICAC velar por el control y la disciplina en el ejercicio de la actividad de auditoría. Este control técnico tiene la finalidad de comprobar que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ha realizado sus trabajos de acuerdo con lo que dispone la Ley de Auditoría de Cuentas.

El control técnico puede ser realizado:

- 1) De oficio, cuando el interés público superior lo exija.
- 2) A instancia de la parte legalmente interesada.

El ICAC designa a la persona o personas encargadas de llevar a cabo los trabajos de control técnico en cada caso. Asimismo, consigue la colaboración de las corporaciones de derecho público en la realización de los mencionados trabajos.

En la función de control técnico, el ICAC puede examinar los papeles de trabajo, así como toda la documentación que haya servido para elaborarlos. El auditor de cuentas controlado está obligado a facilitar toda la información que se le pida. En el supuesto de que el auditor o la sociedad de auditoría no facilite su colaboración, se iniciará el procedimiento sancionador correspondiente.

Las actuaciones del ICAC se documentan en un informe. El auditor controlado puede formular alegaciones al mencionado informe. Tanto el informe del ICAC como, si procede, las alegaciones sirven de base para la resolución que adopte el presidente del Instituto. La resolución que dicte el presidente del ICAC debe contener alguno de los siguientes acuerdos:

- 1) Archivo del expediente, sin más trámite.
- 2) Devolución del expediente para que se realicen nuevas actuaciones.
- 3) Comienzo del procedimiento sancionador.

Contra estos acuerdos puede interponerse recurso ordinario ante el Ministerio de Economía y Hacienda, cuya resolución pone fin a la vía administrativa.

12. Corporaciones representativas de los auditores

Se consideran corporaciones representativas de auditores las **entidades de derecho público** que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- 1) Que en sus estatutos figure como actividad única o como una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.
- 2) Que al menos un 10% de los auditores de cuentas inscritos en el ROAC pertenezcan a la corporación.
- 3) Que al menos un 15% de los auditores en ejercicio sean miembros de la corporación.

Corporaciones representativas

Tienen la consideración de corporaciones representativas:

- El Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- El Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.
- El Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España.

Las corporaciones representativas de auditor deben desarrollar las **funciones** siguientes:

- 1) Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría.
- 2) Realizar los exámenes de aptitud profesional para candidatos a auditores.
- 3) Organizar e impartir cursos de formación teórica para los candidatos a auditores.
- **4)** Organizar cursos de formación y actualización para miembros de la corporación representativa.
- 5) Efectuar el control de calidad sobre los miembros de la corporación.
- 6) Colaborar con el ICAC.

Las corporaciones han de poner en conocimiento del ICAC los controles de calidad indicados, así como su resultado, y proponer, si procede, el inicio del procedimiento sancionador.

13. Casos prácticos

13.1. Caso 1

Determinar si se cumple o no algún principio contable. En el caso de no cumplirse, señalar qué principio se incumple y argumentar brevemente por qué. En caso de cumplirse los principios argumentar por qué:

- 1) Una sociedad que fabrica maquinaria industrial ha registrado durante el ejercicio unos resultados excepcionalmente negativos ante el fuerte bajón de ventas que está sufriendo. Para la valoración de las existencias ha imputado como más valor diferentes costes indirectos que en años anteriores no se habían considerado.
- a) ¿Incumple algún principio?
- b) ¿Cuál?
- 2) El auditor ha recibido una notificación de un abogado conforme un cliente ha interpuesto una demanda. El cliente no está de acuerdo en liquidar su deuda por importe de 50.000 euros. Este cliente considera que la mercancía recibida tiene serios problemas de calidad.

La sociedad nos comunica que este tema está en manos de abogados, y que no han contabilizado ninguna provisión, dado que consideran que la demanda no prosperará.

- a) ¿Incumple algún principio?
- b) ¿Cuál?
- 3) A final del ejercicio una sociedad sabe que será sancionada por un fraude a la Hacienda Pública. Según los expertos fiscalistas, la sanción puede oscilar entre 80.000 y 120.000 euros. La sociedad decide contabilizar una provisión por importe de 80.000 euros.
- a) ¿Incumple algún principio?
- b) ¿Cuál?
- 4) Una sociedad que se encuentra en fase de concurso de acreedores valora todos sus activos a valor de mercado.
- a) ¿Incumple algún principio?
- b) ¿Cuál?

5) La sociedad ha efectuado, durante el ejercicio 2008, una reclamación judicial contra un tercero por 25.000 euros, motivada por el uso indebido de una de sus marcas comerciales registradas. Se ha contabilizado un ingreso por este importe durante este ejercicio 2008.

a) ¿Incumple algún principio?

b) ¿Cuál?

Soluciones

© FUOC • PID 00157885

- 1) Una sociedad que fabrica maquinaria industrial ha registrado durante el ejercicio unos resultados excepcionalmente negativos ante el fuerte bajón de ventas que está sufriendo. Para la valoración de las existencias ha imputado como más valor diferentes costes indirectos que en años anteriores no se habían considerado.
- a) ¿Incumple algún principio? Sí
- b) ¿Cuál? Uniformidad. Adoptado un criterio dentro de las alternativas que se permitan, hará falta mantenerlo en el tiempo y aplicarlo de manera uniforme.
- 2) El auditor ha recibido una notificación de un abogado conforme un cliente ha interpuesto una demanda. El cliente no está de acuerdo en liquidar su deuda por importe de 50.000 euros. Este cliente considera que la mercancía recibida tiene serios problemas de calidad.

La sociedad nos comunica que este tema está en manos de abogados, y que no han contabilizado ninguna provisión, dado que consideran que la demanda no prosperará.

- a) ¿Incumple algún principio? Sí
- b) ¿Cuál? Prudencia. Hará falta ser prudente y contabilizar aquellas estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre. Por lo tanto, la sociedad tiene que contabilizar una provisión por importe de 50.000 euros.
- 3) A final del ejercicio, una sociedad sabe que será sancionada por un fraude a la Hacienda Pública. Según los expertos fiscalistas, la sanción puede oscilar entre 80.000 y 120.000 euros. La sociedad decide contabilizar una provisión por importe de 80.000 euros.
- a) ¿Incumple algún principio? Sí.
- b) ¿Cuál? Prudencia. Igualmente, la sociedad tiene que contabilizar la provisión considerando la opción más pesimista. Es decir, por valor de 120.000 euros.
- 4) Una sociedad que se encuentra en fase de concurso de acreedores valora todos sus activos a valor de mercado.
- a) ¿Incumple algún principio? No, dado que al estar en fase de concurso de acreedores no se cumple el principio de empresa en funcionamiento y, por lo tanto, no le son de aplicación las normas de valoración. Eso supondría valorar todos los derechos y obligaciones a valor de mercado.
- b) ¿Cuál? -
- 5) La sociedad ha efectuado, durante el ejercicio 2008, una reclamación judicial contra un tercero por 25.000 euros, motivada por el uso indebido de una de sus marcas comerciales registradas. Se ha contabilizado un ingreso por este importe durante este ejercicio 2008.
- a) ¿Incumple algún principio? Sí
- b) ¿Cuál? Prudencia. En este caso, será necesario esperar a la resolución definitiva para poder contabilizar el correspondiente ingreso.

13.2. Caso 2

- 1) Determinar el precio de adquisición de un activo.
- a) Compramos una máquina por valor de 225.000 euros. El suministrador hace un descuento del 1% en la factura. Transporte y seguro: 1.800 euros. Instalación en nuestra fábrica: 2.500 euros.
- **b**) Una empresa ha fabricado una máquina para su propio uso. Los costes directos de los factores han sido los siguientes:
- Materias primas consumidas: 30.000 euros.
- Otros materiales consumidos: 12.000 euros.
- Mano de obra: 18.000 euros.
- Los gastos indirectos de producción correspondientes al período han sido de 8.000 euros, pero solamente el 90% de los mismos se basa en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción utilizados.
- 2) Determinar el coste histórico de un pasivo.

Nos conceden un préstamo de 12.000 euros. Al cabo de 6 meses hacemos un único pago de 12.567,87 euros.

3) Determinar el valor razonable.

Una empresa ha adquirido, a fecha 1/09/2008, 1.000 acciones de Telefónica a 20 euros de coste unitario con la finalidad de negociar con ellas, ya que tiene el propósito de venderlas a corto plazo. La empresa las ha registrado de modo correcto contablemente por su valor inicial, es decir, 20.000 euros. Al cierre del ejercicio la cotización de las acciones es de 25 euros/acción.

- 4) Determinar el Valor neto realizable de un activo.
- a) Una empresa posee una máquina que, según sus estimaciones, se puede vender actualmente en el mercado, como bien usado, por un precio de 10.000 euros, siendo necesario para venderla incurrir en unos gastos de 1.200 euros en concepto de costes de desmontaje de la máquina.
- b) Unos productos en curso, que una vez acabados tendrían un precio de venta en el mercado de 18.000 euros, tienen unos costes necesarios para su terminación que se estiman en 3.000 euros.
- 5) Determinar el valor en uso de un activo.

Valor en uso de una máquina, de la que se espera obtener unos 5.000 euros cada año, durante los próximos 10 años. El tipo de descuento utilizado y aplicado es del 8% anual.

6) Determinar el valor actual de un activo o pasivo.

Una deuda con el Sr. Pic, de la que se pagarán 10.000 euros de aquí a un año, 12.500 euros a dos años y 8.500 euros a tres años. Calcular el valor actual si el tipo de descuento es del 9% anual.

7) Determinar cuáles son los gastos de venta. Una empresa desea vender unas instalaciones cuyo coste inicial fue de 100.000 euros y que están amortizadas al 50%. El precio de venta es de 125.000 euros. Los impuestos no recuperables que recaen sobre el vendedor por la operación son de 2.000 euros y la comisión de venta del agente de la propiedad inmobiliaria es del 10%.

Soluciones

- 1) Determinar el precio de adquisición de un activo.
- a) Compramos una máquina por valor de 225.000 euros. El suministrador hace un descuento del 1% en la factura. Transporte y seguro: 1.800 euros. Instalación en nuestra fábrica: 2.500 euros.

Coste de la máquina	225.000,00
Descuento 1%	-2.250,00
Transporte y seguro	1.800,00
Instalación	2.500,00
Total coste	227.050,00

b) Una empresa ha fabricado una máquina para su propio uso. Los costes directos de los factores han sido los siguientes:

• Materias primas consumidas: 30.000 euros.

• Otros materiales consumidos: 12.000 euros.

• Mano de obra: 18.000 euros.

 Los gastos indirectos de producción correspondientes al período han sido de 8.000 euros, pero solamente el 90% de los mismos se basa en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción utilizados.

Materias primas	30.000,00
Otros materiales consumidos	12.000,00
Mano de obra	18.000,00
Otros gastos	7.200,00
Total coste	67.200,00

2) Determinar el coste histórico de un pasivo.

Nos conceden un préstamo de 12.000 euros. Al cabo de 6 meses hacemos un único pago de 12.567,87 euros.

Coste del préstamo	12.000,00
--------------------	-----------

3) Determinar el valor razonable.

Una empresa ha adquirido, a fecha 1/09/2008, 1.000 acciones de Telefónica a 20 euros de coste unitario con la finalidad de negociar con ellas, ya que tiene el propósito de venderlas a corto plazo. La empresa las ha registrado de modo correcto contablemente por su valor inicial, es decir, 20.000 euros. Al cierre del ejercicio la cotización de las acciones es de 25 euros/acción.

El valor razonable asciende a 25.000 euros (1.000 acciones x 25 euros =25.000 euros), que es el precio de su última cotización.

- 4) Determinar el valor neto realizable de un activo.
- a) Una empresa posee una máquina que, según sus estimaciones, se puede vender actualmente en el mercado, como bien usado, por un precio de 10.000 euros, siendo necesario para venderla incurrir en unos gastos de 1.200 euros en concepto de costes de desmontaje de la máquina.

Valor de venta de mercado	10.000,00
Costes desmontaje	-1.200,00
Valor neto realizable	8.800,00

b) Unos productos en curso, que una vez acabados tendrían un precio de venta en el mercado de 18.000 euros, tienen unos costes necesarios para su terminación que se estiman en 3.000 euros.

Valor de venta de mercado	18.000,00	
Costes	-3.000,00	
Valor neto realizable	15.000,00	

5) Determinar el valor en uso de un activo.

Valor en uso de una máquina, de la que se espera obtener unos 5.000 euros cada año, durante los próximos 10 años. El tipo de descuento utilizado y aplicado es del 8% anual.

$$5.000/(1+0.08)+5.000/(1+0.08)^{2}+5.000(1+0.08)^{3}+.....+5.000(1+0.08)^{10}=33.550,41 \text{ euros}$$

6) Determinar el valor actual de un activo o pasivo.

Una deuda con el Sr. Pic, de la que se pagarán 10.000 euros de aquí a un año, 12.500 euros a dos años y 8.500 euros a tres años. Calcular el valor actual si el tipo de descuento es del 9% anual.

$$10.000/(1+0.09)+12.500/(1+0.09)^{2}+8.500/(1+0.09)^{3}=26.258,87^{e}$$
uros

7) Determinar cuáles son los gastos de venta. Una empresa desea vender unas instalaciones cuyo coste inicial fue de 100.000 euros y que están amortizadas al 50%. El precio de venta es de 125.000 euros. Los impuestos no recuperables que recaen sobre el vendedor por la operación son de 2.000 euros y la comisión de venta del agente de la propiedad inmobiliaria es del 10%.

Comisión venta (125.000x0,10)	12.500,00
Impuestos	2.000,00

Valor neto realizable	14.500,00

13.3. Caso 3

Indicar cuál o cuáles de las siguientes afirmaciones son correctas y argumentar brevemente por qué:

1) Con relación a las normas de valoración:

- a) El fondo de comercio no se amortiza. En todo caso, se someterá, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, y si es el caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro.
- b) Todos los proyectos de investigación y desarrollo se pueden activar como inmovilizado intangible.
- c) La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recupera fundamentalmente a través de su venta, en lugar de serlo por su uso continuado.
- **d**) Las subvenciones no reintegrables se contabilizan inicialmente como ingresos directamente imputables a patrimonio neto.

2) Referente al contenido y formulación de las cuentas anuales:

- a) Los documentos que integran las cuentas anuales son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria.
- b) Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de 12 meses, excepto los casos de constitución, escisión o fusión.
- c) Las cuentas anuales tendrán que ser formuladas por los administradores en el plazo máximo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio.
- d) Hay una sola versión de las cuentas anuales, denominada normal.
- 3) En lo referente a la auditoría.
- a) Todas las empresas están sometidas a la auditoría de cuentas.
- **b**) El ICAC es el organismo autónomo del Ministerio de Economía que elabora la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

- c) El auditor tiene que revisar todas las transacciones contables de una empresa.
- d) El auditor es el responsable de emitir las cuentas anuales.

Soluciones

Indicar cuál o cuáles de las siguientes afirmaciones son correctas y argumentar brevemente por qué:

1) Con relación a las normas de valoración:

a) El fondo de comercio no se amortiza. En todo caso, se someterá, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor y, si es el caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro.

Cierto. Norma valoración 5.

b) Todos los proyectos de investigación y desarrollo se pueden activar como inmovilizado intangible.

Falso. Norma de valoración 6.

c) La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recupera fundamentalmente a través de su venta, en lugar de serlo por su uso continuado.

Cierto. Norma valoración 7.

d) Las subvenciones no reintegrables se contabilizan inicialmente como ingresos directamente imputables a patrimonio neto.

Cierto. Norma valoración 18.

2) Referente al contenido y formulación de las cuentas anuales:

a) Los documentos que integran las cuentas anuales son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria.

Falso. Falta el estado de flujos de efectivo.

b) Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de 12 meses, excepto los casos de constitución, escisión o fusión.

Cierto.

c) Las cuentas anuales tendrán que ser formuladas por los administradores en el plazo máximo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio.

Cierto.

d) Hay una sola versión de las cuentas anuales, denominada normal.

Falso. Normal y abreviada.

3) En lo referente a la auditoría.

a) Todas las empresas están sometidas a la auditoría de cuentas.

Falso.

b) El ICAC es el organismo autónomo del Ministerio de Economía que elabora la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

Cierto.

c) El auditor tiene que revisar todas las transacciones contables de una empresa.

Falso.

d) El auditor es el responsable de emitir las cuentas anuales.

Falso. Los responsables son los administradores

13.4. Caso 4

El día 1 de enero del 2008 la sociedad obtiene una concesión administrativa para ofrecer el servicio de un tramo de autopista durante un período de tiempo indefinido, por eso ha tenido que pagar 120.000 euros.

En fecha 31 de diciembre del 2012 se retira la concesión que se le había concedido debido al mal funcionamiento del servicio.

Se pide:

Contabilizar la operación de la obtención y la contabilización de la retirada de la concesión administrativa.

Soluciones

El día 1 de enero del 2008 la sociedad obtiene uno concesión administrativa para ofrecer el servicio de un tramo de autopista durante un período de tiempo indefinido, por eso ha tenido que pagar 120.000 euros.

En fecha 31 de diciembre del 2012 se retira la concesión que se le había concedido debido al mal funcionamiento del servicio.

Se pide:

Contabilizar la operación de la obtención y la contabilización de la retirada de la concesión administrativa.

1) Contabilización de la obtención de la concesión administrativa fecha 1 de enero 2008:

120.000,00 (202) Concesión administrativa	a (572) Bancos	120.000,00
---	----------------	------------

Esta concesión no procede a su amortización, dado que tiene una vida útil indefinida.

2) En fecha 31 de diciembre del 2012 tiene que contabilizarse la pérdida del activo intangible (concesión administrativa). Dado que esta concesión ha sido retirada de forma imprevisible.