

La auditoría: concepto, clases y evolución

01

En esta unidad aprenderás a:

- 1 Reconocer la importancia de la información financiera en las empresas
- 2 Identificar los distintos interesados en la información emitida por las unidades económicas
- 3 Poder establecer un concepto de auditoría
- 4 Comprender las diferencias entre los distintos tipos de auditoría
- 5 Describir la evolución de la auditoría de modo global



1.1 Información financiera en la empresa

En el ámbito económico-financiero, el instrumento básico de obtención de información es la contabilidad. El sistema contable proporciona fundamentalmente dos tipos de información: la externa y la de gestión.

- Información externa: es la que nos proporciona la contabilidad financiera o general, cuya mayor utilidad está enfocada a los usuarios externos y a la presentación de las cuentas anuales.
- Información de gestión: es la que nos aporta la contabilidad, tanto interna como externa, para utilizarla en el ámbito de la gestión y, de esta manera, permitir a los responsables (directivos) tomar decisiones.

A través de la contabilidad financiera se representa el patrimonio de la unidad económica, bienes derechos y obligaciones (balance de situación), así como los cambios y variaciones que se producen (estado de cambios

en el patrimonio neto); por otro lado, los resultados obtenidos (cuenta de pérdidas y ganancias); y por último, las prácticas, principios y requisitos de valoración aplicados para su determinación (memoria), así como la situación de liquidez, su origen y utilización (estado de flujos de efectivo). En la siguiente tabla se presenta de forma resumida:

Ámbito	Instrumento	Destinatarios	Clase de información
Externo	Contabilidad financiera	Todos los usuarios	Financiera
Interno	Contabilidad interna (de costes o analítica)	Responsables (directivos)	De gestión

Tabla 1.1. Información financiera en la empresa.

En la Figura 1.1 se concuerdan los grupos del Plan General de Contabilidad (PGC)¹ y los principios y *normas de valoración*, y la información que se elabora con ellos.

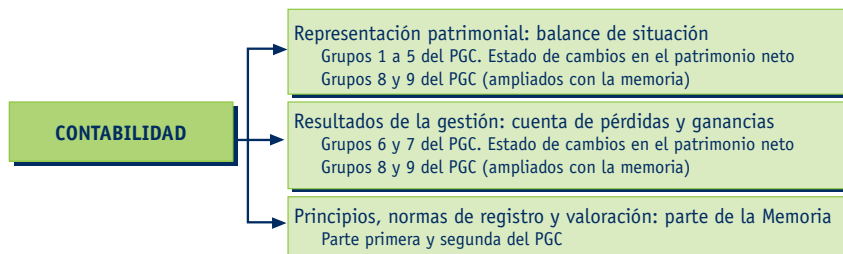


Figura 1.1. Concordancia entre los grupos del PGC y la información que se elabora con ellos.

1.2 Usuarios

La información económico-financiera elaborada en las empresas ha pasado de ser usada clásicamente por socios y administradores, a ser demandada actualmente por un colectivo social muy amplio: desde la Hacienda Pública, el Mercado de Valores, instituciones financieras, inversores y analistas financieros, hasta los propios proveedores, acreedores, clientes, empleados y otros agentes sociales interesados (organizaciones sindicales, asociaciones de consumidores y empresarios, principalmente).

Pero la información contable no es totalmente objetiva, pues está influida por quienes la elaboran (los directivos

que, a su vez, son usuarios interesados, y pueden cometer errores (involuntarios o deliberados) o aplicar los principios y normas contables, dentro de la flexibilidad que éstos permiten, optando por la alternativa más favorable a sus intereses, en perjuicio de los de terceros.

Toda esta correspondencia de intereses exige un requisito fundamental: *fiabilidad* (si bien unos usuarios en mayor grado que otros, dependiendo de la influencia

¹ Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.



1. La auditoría: concepto, clases y evolución

1.3 Concepto de auditoría

más o menos directa de dicha información). Para que esta información sea fiable, se ha de dotar al proceso de generación de la misma de elementos formales, que abordan desde la aplicación de criterios y principios de valoración uniformes, principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), hasta el control de la aplicación de esos principios por profesionales independientes, los **auditores**.

El desarrollo práctico de estas garantías se ha producido internamente en cada país de manera poco coordinada con el resto y atendiendo más a peculiaridades propias que a un intento de creación de alguna normativa supranacional. Con el proceso de globalización de la economía se ha internacionalizado la demanda de información económica. La necesidad de comparación de

información contable a nivel internacional ha llevado al laborioso proceso de *normalización contable*, para homogeneizar la información en los mercados de capitales. La normalización contable articula, bajo un conjunto de normas, la presentación de la información de las unidades económicas para satisfacer las necesidades de usuarios ajenos a las mismas. El punto de encuentro entre esas necesidades y la limitación de distorsiones que puede producir la aplicación de principios y normas contables es lo que ha de conseguir la normalización contable, bajo el marco de fiabilidad, transparencia y comparabilidad de información contable.

La Figura 1.2 ilustra los usuarios de la información contable:



Figura 1.2. Usuarios de la información contable.

1.3 Concepto de auditoría

La *auditoría* se origina como una necesidad social generada por el desarrollo económico, la complejidad industrial y la globalización de la economía, que han producido empresas sobredimensionadas en las que se separan los titulares del capital y los responsables de la gestión. Se trata de dotar de la máxima transparencia a la información económico-financiera que suministra la empresa a todos los usuarios, tanto directos como indirectos.

Existe una gran variedad de términos para expresar un mismo concepto, auditoría, debido al amplio desarrollo que ha tenido esta disciplina en los últimos años. En el siguiente apartado se exponen algunas definiciones de auditoría desde un enfoque externo.

La Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) y su Reglamento definen la auditoría como «La actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que puede tener efectos frente a terceros.» (Artículo 1.2). El Reglamento puntualiza que será realizada por persona cualificada e independiente, utilizando técnicas de revisión y verificación idóneas.

La propia LAC amplía el contenido genérico anterior, al decir que «[...] la auditoría de cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expre-

1. La auditoría: concepto, clases y evolución

1.3 Concepto de auditoría



san la *imagen fiel del patrimonio* y, de la situación financiera y de los resultados de la empresa auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le sea aplicable; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.» (Artículo 1.3).

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC),² en la introducción a las normas de auditoría, se pronuncia en los siguientes términos: «El objetivo de la auditoría de cuentas anuales de una entidad, considerada en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como el resultado de sus operaciones en el periodo examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse».

Resumiendo las ideas del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), se puede definir la auditoría como la investigación y evaluación independiente de la información contenida en los estados contables, con la expresión de una opinión sobre los mismos a la que se ha llegado aplicando normas y procedimientos aceptados.

Del mismo modo, el Registro de Economistas Auditores (REA) viene a decir que la auditoría es la expresión de una opinión sobre si unos estados financieros representan adecuadamente la situación financiera y patrimonial.

Como se puede observar, en todas las exposiciones hay elementos comunes. De los conceptos legales se desprenden algunas características básicas de la auditoría:

1. Es una actividad **desarrollada por persona cualificada e independiente**; es decir, con una titulación académica, experiencia profesional y competencia, y con presunción de independencia de criterio en virtud de las normas vigentes, sin intereses o influencias que menoscaben la objetividad.

2. Para realizarla **se utilizan técnicas de revisión y verificación idóneas**; con ellas se planifica el trabajo de auditoría y se establecen programas y procedimientos documentados tanto en los Papeles de Trabajo como en los archivos correspondientes (temporal y permanente).
3. Consiste en el **examen de las cuentas** que han de expresar la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, así como el resultado de las operaciones y el sistema de control interno: el auditor constata la razonabilidad de la información contable en los aspectos significativos determinados por el *principio de importancia relativa*. El control interno analiza que se cumplan las directrices de la dirección, la protección de activos y la ausencia de errores y fraude.
4. Debe **hacerse de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados**. En España estos principios se recogen en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas (LSA), el PGC y las normas del ICAC. Ante hechos para los que no existe legislación, se aplicarán normas nacionales o internacionales emitidas por organizaciones competentes en la materia, que no vayan en contra de la normativa específica.
5. Todo ello tiene por **objeto la emisión de un informe** que tenga efectos frente a terceros. La opinión del auditor se pronuncia sobre la razonabilidad de los estados financieros (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y memoria) y se basa en su análisis, siguiendo los principios y las normas de contabilidad generalmente aceptados.

◆ Normas y principios de contabilidad generalmente aceptados

Conviene comentar la diferencia terminológica entre *principio contable*, *norma de valoración* y *requisitos de la información*.

Un **principio contable** se asienta sobre el conocimiento teórico de la disciplina de la Contabilidad y se convierte en un precepto que emiten organismos con facultad reconocida para ello. Cuando se le califica de «generalmente aceptado», se convierte en norma de uso común en la práctica contable.

² BOICAC (Boletín oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría y Cuentas), n.º 4.



1. La auditoría: concepto, clases y evolución

1.3 Concepto de auditoría

Las **normas de valoración** son desarrollos de las legislaciones específicas (Código de Comercio, LSA, etc.) que afectan a las principales partidas de las Cuentas Anuales, en concordancia con los principios contables, y tienen menciones expresas respecto a determinadas masas patrimoniales.

Los **requisitos de la información** responden a las exigencias de los usuarios de la misma (debe ser útil para la toma de decisiones y mostrar la imagen fiel) amparados en el cumplimiento de los principios contables y de las normas de registro y valoración, y atendiendo a la realidad económica de las operaciones y no sólo a su forma jurídica. Además, la información financiera debe cumplir con las cualidades de: relevancia, fiabilidad, claridad y comparabilidad.

Siguiendo a L. Cañibano³ los podemos definir como «[...] el conjunto de criterios, normas y procedimientos seguidos por la profesión contable para garantizar la adecuación de los estados financieros a la realidad económica de las empresas a que éstos se refieren. Versan, por tanto, sobre los criterios y normas de registro y valoración de las diferentes *transacciones* económicas, así como sobre el proceso de agregación que desemboca en los mencionados estados financieros».

Otros autores, como A. Larriba,⁴ se pronuncian en los siguientes términos: «Un principio contable generalmente aceptado es una regla extraída de la práctica profesional, avalada por su habitualidad, y respaldada por un organismo armonizador, que lo hace de obligado cumplimiento en atención a su alto grado de difusión».

Estos principios han surgido por la necesidad de disponer de un conjunto ordenado de normas contables, que orienten a los expertos, ayuden a los auditores a contrastar la fiabilidad de las cuentas y permitan un lenguaje común en el ámbito contable. También permiten a los interesados en la información contable disponer de una guía de criterios con los que se ha confeccionado la misma.

En el caso de nuestro país, el Código de Comercio en su Libro Primero, Título III, Sección 1.^a de los libros de los empresarios, en su artículo 38.1 dice: «La valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados».

³ CAÑIBANO, L.: *Curso de auditoría contable*. 4.^a ed. Pirámide, Madrid, 1996.

⁴ LARRIBA, A.: *Formulación de las cuentas anuales*. Ciencias Sociales, Madrid, 1991.

Además, el PGC expone en la primera parte el **Marco Conceptual de la Contabilidad**, donde se establecen los fundamentos, principios y criterios básicos que se deben cumplir para la elaboración de las cuentas anuales. Recogiéndose en el apartado 7.º los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El PGC y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el ICAC.
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.

A los efectos de lo establecido en las últimas modificaciones de LAC, se considerará marco normativo de información financiera, el establecido además por la normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación (Artículo.1.5).

Así mismo, el ICAC es el órgano que, en nuestro país, tiene autoridad para dictar normas y fijar principios contables.

También hay que citar la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) por su gran influencia en el establecimiento de los principios contables del PGC, así como el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), el Consejo General de Colegios de Economistas de España (CGCE) y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España (CSTME), aunque no tienen potestad para emitir normas de obligado cumplimiento. Las tres últimas corporaciones son las reconocidas oficialmente en España.

El apartado 3.º, «Principios contables» del marco conceptual de la contabilidad del PGC, dice:

«La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. Empresa en funcionamiento.
2. Devengo.
3. Uniformidad.
4. Prudencia.
5. No compensación.
6. Importancia relativa.»

1. La auditoría: concepto, clases y evolución

1.4 Clases de auditoría



Termina diciendo: «[...] En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.»

En el anterior PGC del 90 se establecían nueve principios contables. Además de los detallados se incluían

el de registro y el de correlación de ingresos y gastos, que actualmente se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, y el del precio de adquisición que se incluye como criterio de valoración. Por otro lado, el principio de prudencia cobraba un mayor protagonismo y poseía un lugar preferente de aplicación con respecto al resto de principios.

1.4 Clases de auditoría

En los últimos años, la rápida evolución de la auditoría ha generado algunos términos que son poco claros respecto de los contenidos que expresan. Además, este proceso evolutivo ha provocado, en la actividad de la revisión, la especialización de la auditoría según el objeto, destino, técnicas, métodos, etc., que se realicen. Así, sin ánimo de ser exhaustivos, se habla de *auditoría externa*, *auditoría interna*, *auditoría operativa*, auditoría pública o gubernamental, auditoría de sistemas, etc. Una breve referencia de cada una de las modalidades descritas nos aclara los diferentes enfoques.

◆ Auditoría externa o auditoría legal

Examen de las cuentas anuales de una empresa por un auditor externo, normalmente por exigencia legal.

La definición de auditoría externa que recoge L. Cañibano,⁵ de aceptación generalizada, es la siguiente: «El objetivo de un examen de los estados financieros de una compañía, por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre si los mismos reflejan razonablemente su situación patrimonial, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con la legislación vigente».

Algunos autores, como J. L. Larrea y A. S. Suárez, califican la auditoría como externa por su condición de legalidad y porque el auditor es ajeno a la empresa; mientras que otros autores lo hacen por los efectos que ella produce frente a terceros (inscripción en el Registro Mercantil).

⁵ CAÑIBANO, L.: *Curso de auditoría contable*. 4.ª ed. Pirámide, Madrid, 1996, pág. 53.

◆ Auditoría interna

Control realizado por los empleados de una empresa para garantizar que las operaciones se llevan a cabo de acuerdo con la política general de la entidad, evaluando la eficacia y la eficiencia, y proponiendo soluciones a los problemas detectados.

La auditoría interna se puede concebir como una parte del control interno. La realizan personas dependientes de la organización con un grado de independencia suficiente para poder realizar el trabajo objetivamente; una vez acabado su cometido han de informar a la Dirección de todos los resultados obtenidos. La característica principal de la auditoría interna es, por tanto, la dependencia de la organización y el destino de la información. Hay autores, como E. Heviá,⁶ que la equiparan más a aspectos operativos, definiéndola como «el órgano asesor de la dirección que busca la manera de dotar a la empresa de una mayor eficiencia mediante el constante y progresivo perfeccionamiento de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de la empresa».

◆ Auditoría operativa

Revisión del sistema de control interno de una empresa por personas cualificadas, con el fin de evaluar su eficacia e incrementar su rendimiento.

La auditoría operativa consiste en el examen de los métodos, los procedimientos y los sistemas de control interno de una empresa u organismo, público o privado; en definitiva, se fundamenta en analizar la gestión.

⁶ HEVIÁ, E.: *Manual de auditoría interna*. Centrum, Barcelona, 1989, pág. 4.



1. La auditoría: concepto, clases y evolución

1.4 Clases de auditoría

También se conoce como auditoría de gestión, auditoría de las «tres es» (economía, eficacia y eficiencia), auditoría de programas, etcétera.

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) define la auditoría operativa como la revisión sistemática de las actividades de una entidad, efectuada por personal cualificado con el propósito de valorar las «tres es» (eficiencia, eficacia y economía) en el cumplimiento de los objetivos. La auditoría operativa no está regulada por la ley, ya que su objetivo es verificar la eficiencia de la gestión empresarial; su examen va más allá de los estados financieros, y los resultados de la actuación del auditor son para uso interno y privado.

◆ Auditoría pública o gubernamental

En España, la actividad auditora de organismos e instituciones públicas es desarrollada por el Tribunal de Cuentas (TC) creado por Ley Orgánica en 1984, que depende de las Cortes Generales, con independencia del Ejecutivo.

La función de la auditoría pública, equivalente a la auditoría externa privada, es competencia del TC, sin perjuicio de las competencias atribuidas en la materia a las CC AA a través de sus Tribunales de Cuentas. Así mismo, el control financiero, semejante al control interno privado, corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, según la Ley 38/1988 de Haciendas Locales que creó la denominada intervención con atribuciones sobre la fiscalización de las cuentas públicas. Existen a su vez otros organismos estatales que realizan esta función, como son la Intervención Militar y la Intervención General de la Seguridad Social.

◆ Auditoría de sistemas

En esta modalidad podemos incluir lo que se conoce por auditorías especiales, como la auditoría medioambiental, auditoría informática y otras formas que empiezan a tomar nombre (económico-social, ética y otras). Especial relevancia ocupa la **auditoría medioambiental**, debido a la creciente conciencia social sobre asuntos relativos a la conservación y preservación de la calidad medioambiental (se trata de uno de los condicionantes actuales de la actividad humana que no había en épocas pasadas).

En este sentido, una de las contingencias que ocupa un lugar más significativo en las empresas es, precisamente, la de tipo medioambiental, debido a las presiones sociales, a las propias administraciones con legislaciones cada vez más rígidas, a los consumidores que exigen mayor calidad y al personal de las empresas por motivos de seguridad.

A este efecto, el ICAC ha creado la Resolución de 25 de marzo de 2002, por la que aprueba normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales.

En consonancia con el *medio ambiente* y para dar respuesta internacional al cambio climático, se firma el Protocolo de Kioto, que es ratificado por los Estados Miembros de la Unión Europea,⁷ y para cumplir con el compromiso de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero se aprueba una directiva⁸ que se transpone a nuestro ordenamiento jurídico a través de norma legal⁹ que regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, a través de un Plan Nacional de asignación de derechos. Para aplicación de la ley se aprueban normas¹⁰ para el registro, valoración e información de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Como quiera que dichas normas crean la existencia de un nuevo inmovilizado inmaterial, serán objeto de análisis en el citado inmovilizado.

Dado que el proceso de información de una entidad está condicionado a los sistemas informáticos, se hace necesario el análisis de los mismos mediante lo que se conoce como **auditoría informática**. El objetivo general y el alcance de una auditoría no cambia en un entorno de sistemas informáticos (CIS) o proceso electrónico de datos (PED); pero el ordenador procesa y almacena la información de forma diferente a la que se hubiese hecho manualmente, y este hecho afecta a los procedimientos utilizados por la empresa para lograr un buen control interno. Del mismo modo, los procedimientos seguidos por el auditor se ven afectados por un entorno informatizado.

⁷ Decisión 2002/358/CE del Consejo (25/4/02).

⁸ Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (13/10/03).

⁹ Ley 1/2005, de 9 de marzo (BOE 10/3/05).

¹⁰ Resolución del ICAC de 8 de febrero de 2006 (BOE 22/2/06).

1. La auditoría: concepto, clases y evolución

1.4 Clases de auditoría



En los últimos años los organismos nacionales e internacionales han emitido normas de auditoría en entornos de información automatizados; de este modo, la forma de auditar en un entorno CIS se está incluyendo en el enfoque general de auditoría. Existen también normas emitidas por organizaciones, que no pertenecen a la profesión contable, orientadas a la realización de auditorías informáticas, como son las desarrolladas por el *Electronic Data Processing Auditors Foundation* (EDPAF), cuyos objetivos van enfocados a determinar la evaluación y fiabilidad de los controles.

El ICAC publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «la auditoría de cuentas en entornos informáticos» mediante Resolución de 23 de junio de 2003 (BOICAC, n.º 54).

Todas estas normas, tanto las emitidas por instituciones profesionales como las demás, forman la caja de herramientas del auditor de sistemas informáticos.

◆ Analogías y diferencias

Dado que la función de la auditoría pública equivale a la auditoría externa, la principal característica que comparten los otros tipos de auditorías (externa, interna y operativa) es la independencia del auditor al emitir su opinión o evaluar la gestión de la empresa.

En la auditoría interna, esta autonomía se ha cuestionado, ya que existe una relación laboral con la empresa. Para salvaguardar el principio de independencia, el auditor interno debe ocupar un nivel jerárquico en la empresa suficiente para que se sienta respaldado en su actuación.

En la siguiente tabla se recogen algunas de las diferencias más significativas e importantes existentes entre los auditores externos, internos y operativos (Tabla 1.2).

Auditor externo o legal	Auditor interno	Auditor operativo
Es un profesional independiente y reconocido, con formación solvente y probada.	Mantiene relación laboral dependiente de la empresa.	Es un profesional no sometido a norma legal.
Emite dictamen.	Competencia profesional atestiguada con titulación académica.	Profesional con experiencia en organización.
Tiene responsabilidad frente a terceros: civil, penal y profesional.	Informa y recomienda.	Propone modificaciones.
Analiza los estados contables y emite opinión sobre su razonabilidad.	Responde, frente a la organización de que depende, del trabajo realizado.	Responde frente al que le contrató.
Aplica normas y principios generalmente aceptados.	Evalúa el sistema de control interno y propone mejoras para la consecución de los objetivos.	Analiza la organización y establece mejoras eficientes.
Se acoge y lo ampara el secreto profesional.	Carece de normas generalmente aceptadas; las establecen las organizaciones en función de los objetivos.	Aplica técnicas de organización y su experiencia.
Emite un informe breve y sintético, según modelos preestablecidos.	Sólo depende de su propia ética profesional.	Depende de su propia ética profesional y del acuerdo firmado.
El informe tiene efectos frente a terceros.	Emite informes extensos y descriptivos del control interno, con propuestas de mejora.	Emite informes a la Dirección con las acciones a llevar a cabo.
Realiza su actividad puntualmente y en cortos periodos de tiempo dentro del ejercicio contable.	El informe es de utilidad interna.	El informe es de uso exclusivo de la Dirección.
	Realiza su actividad de forma continuada durante todo el ejercicio contable.	Realiza su actividad puntualmente y en un periodo de tiempo adecuado.

Tabla 1.2. Diferencias entre los tipos de auditores.



1. La auditoría: concepto, clases y evolución

1.5 Evolución de la auditoría

1.5 Evolución de la auditoría

En un principio, la función de la auditoría se limitaba a la mera vigilancia, con el fin de evitar errores y fraudes. Con el crecimiento de las empresas, la separación entre propietarios y administradores, y los intereses de terceros (entidades de crédito, Administración Pública, acreedores, etc.) se ha hecho necesario garantizar la información económico-financiera suministrada por las empresas.

Sin abandonar las funciones primitivas, la auditoría acomete un objetivo más amplio: determinar la veracidad de los estados financieros de las empresas, en cuanto a la situación patrimonial y a los resultados de sus operaciones.

Al Reino Unido se le atribuye el origen de la auditoría, entendida en los términos actuales, aunque ya en tiempos remotos se practicaban sistemas de control para comprobar la honestidad de las personas y evitar fraudes. Fue en Gran Bretaña, debido a la Revolución industrial y a las quiebras que sufrieron pequeños ahorradores, donde se desarrolló la auditoría para conseguir la confianza de inversores y de terceros interesados en la información económica. La auditoría no tardó en extenderse a otros países, principalmente de influencia anglosajona.

En la actualidad, tanto en el ámbito legislativo como técnico y de investigación, se puede decir que EE UU es el país pionero y más vanguardista. Este avance fue impulsado por la crisis de Wall Street de 1929. En la UE, antes Comunidad Europea (CE) e inicialmente Comunidad Económica Europea (CEE), los caminos seguidos han sido distintos. En países con gran tradición contable, la profesión del auditor está muy desarrollada, y la legislación hace frecuentes referencias a la auditoría, como en el Reino Unido.

En el caso de España, la introducción de la profesión de la auditoría ha sido muy lenta: los primeros colegios de censores jurados aparecieron en 1927 en Bilbao, en 1931 en Cataluña y en 1936 en Vigo y Madrid. En 1943 nace el ICJCE y, más recientemente, el Registro de Economistas Auditores (REA) en 1982 y el Registro General de Auditores (REGA) en 1985.

Con la aprobación en 1978 de la 4.^a Directiva de la UE sobre derecho contable de sociedades, los estados miembros han ido incorporando a sus legislaciones

específicas la normativa comunitaria. Posteriormente, en 1983 la 7.^a Directiva reguló las cuentas anuales consolidadas, que, junto con la 8.^a Directiva en 1984, se puede afirmar que viene a conformar el marco legal de la profesión de la auditoría en la UE. En España, con la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y la Ley 19/1989 de reforma parcial de la legislación mercantil, se inicia el proceso de adaptación a las Directivas comunitarias, que implica la modificación del Código de Comercio, la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas,¹¹ la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 y la aprobación de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.¹²

Ante el fenómeno cada vez mayor de la globalización de la economía (internacionalización de la actividad de las empresas), se hace necesario alcanzar altos niveles comparativos, a nivel internacional, de la información financiera suministrada por las empresas para conseguir una mayor armonización contable en el ámbito supranacional, y poder comparar los estados financieros de empresas de distintos países, sin menoscabo de la comprensión de esta información por parte de los usuarios: inversores, trabajadores, acreedores y analistas financieros.

La armonización contable internacional consiste en que la información financiera proporcionada por las empresas que actúan en un mismo mercado (hoy globalizado) sea útil para sus destinatarios, sin necesidad de una «traducción» de los criterios empleados en su elaboración, por lo que es necesario un acercamiento de las legislaciones contables.

Este hecho conlleva, en lo que a la UE se refiere, la modificación de las directivas reguladoras de la contabilidad, cubriendo los vacíos normativos existentes, para conseguir un mercado único y eficiente.

Actualmente, las empresas elaboran sus cuentas anuales (individuales y consolidadas) según las normas nacionales, y si acuden a mercados internacionales (fuera de la UE) reelaboran esta información utilizando

¹¹ RDL 1564/1989 de 22 de diciembre.

¹² RD 1815/1991 de 20 de diciembre.

1. La auditoría: concepto, clases y evolución

1.5 Evolución de la auditoría



las normas contables admitidas en dichos mercados. Esto supone un coste adicional y genera asimetrías informativas como consecuencia de la utilización de normas contables diferentes.

A este respecto, en 1995 el *International Accounting Standards Committee* (IASC), actualmente *International Accounting Standards Board* (IASB),¹³ acometió la tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que han sido recomendadas para elaborar los estados financieros de las empresas multinacionales a escala transfronteriza. Es de resaltar el acuerdo entre el IASB y el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (el órgano emisor de las normas contables norteamericanas) con el que se pretende una convergencia entre ambos cuerpos de normas en el año 2010, lo que supondrá un gran avance en la verdadera armonización contable internacional, siendo el primer paso para que la Comisión del Mercado de Valores norteamericano (SEC) admita cuentas anuales de empresas europeas elaboradas bajo las NIC/NIIF.

La UE ha optado por el modelo de las NIC/NIIF como la mejor alternativa de cara a la armonización contable, decidiéndose por realizar un estudio sobre la conformidad entre las NIC y las Directivas Contables. Así la Directiva 1990/60/CE modifica la 4.ª Directiva (78/660/CEE), y las Directivas 2001/65/CE, 2003/51/CCE y 2006/43/CE modifican la 4.ª Directiva y la 7.ª Directiva (83/349/CE). A su vez, la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo, deroga y sustituye a la 8.ª Directiva (84/253/CEE). Dentro de la estrategia de armonización contable, la UE ha aprobado un nuevo marco normativo (normalización contable) con el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Esta normativa ha sido adaptada a nuestra legislación a través de la Ley 62/2003 de medidas fiscales, administrativas y de orden social, a los exclusivos efectos de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro, para los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2005. Si bien, se prevé el aplazamiento en la aplicación del reglamento hasta los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2007

para sociedades cuyos valores de renta fija sean los únicos admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro, o coticen en un país que no sea miembro de la UE y haya utilizado normas contables aceptadas internacionalmente.

Después, la UE ha ido adoptando las NIC mediante Reglamentos de la Comisión,¹⁴ de conformidad con el Reglamento 1606/2002 citado anteriormente, lo que ha contribuido a crear un auténtico cuerpo normativo en la materia. En nuestro país, se presentó el 12 de mayo de 2006 en el Congreso de los Diputados un Proyecto de Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE.

Continuando con el trabajo desarrollado en el proceso de reforma, el 7 de julio de 2007 se aprueba la Ley 16/2007, de Reforma y adaptación de la Legislación Mercantil en materia contable, donde se recogen modificaciones en el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas; se deroga el Régimen simplificado de la Contabilidad y se autoriza al Gobierno para que apruebe mediante Real Decreto la normativa contable. El proceso culminó finalmente con la aprobación de dos PGC, adaptados a las NIIF:

- El Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre).
- El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para Micropymes. (RD 1515/2007, de 16 de noviembre.)

Los últimos cambios introducidos en el área de la auditoría se acometen a través de la aprobación de la Ley 12/2010, con el objeto de: adaptar la legislación interna española a la Directiva comunitaria 2006/43 CE, alcanzar una mayor armonización para el ejercicio de la actividad de la auditoría en el ámbito de la Unión Europea, así como los principios que deben regir el sistema de supervisión pública; además de recoger las reformas en la legislación mercantil recientemente producida. La **Ley 12/2010 de 30 de junio**, introduce modificaciones en: la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de cuentas, la Ley 24/1988, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por RDL 1564/1989.

¹³ El IASB, con sede en Londres, en 2001 se convierte en un organismo independiente y actúa de forma coordinada con los organismos emisores más importantes del mundo, entre los que se encuentra la Comisión de la Unión Europea.

¹⁴ Desde el R 1725/2003 y todos los que posteriormente lo modifican. El último es el R708/2006.



1. La auditoría: concepto, clases y evolución

Conceptos básicos

Conceptos básicos



Auditoría. Actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.

Auditoría externa o legal. También conocida como financiera o independiente, consiste en el examen de los estados financieros de una sociedad o entidad realizado por profesionales competentes e independientes, aplicando normas y los PCGA, sobre la razonabilidad de si dichos estados financieros muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de sus operaciones con el objeto de emitir una opinión en el informe.

Auditoría interna. Actividad continua y completa, desarrollada en una organización por personal perteneciente a la misma, y consistente en verificar la existencia de controles internos, así como vigilar su cumplimiento y proponer mejoras para la consecución de los objetivos de dicha organización.

Auditoría operativa. Actividad consistente en el examen de los métodos, los procedimientos y los sistemas de control interno de una empresa u organismo, público o privado.

Imagen fiel. Grado de aproximación a la realidad económica representada por los estados financieros, es decir, la medida en la que la contabilidad se corresponde con la realidad objetiva. Es un concepto vinculado a la meta que se desea alcanzar.

Medio ambiente. Entorno físico natural, incluidos el aire, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables.

Normalización contable. Conjunto de normas que tratan de homogeneizar la presentación de la información financiero-contable de las unidades económicas.

Normas de valoración. Desarrollo de legislaciones específicas que afectan a las partidas de las masas patrimoniales de las cuentas anuales, en concordancia con los principios contables.

Patrimonio. Conjunto de bienes, derechos y obligaciones de una unidad económica o empresa.

Principio de importancia relativa. Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel.

Principio de prudencia. Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsible y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas.

Transacciones. Operaciones que se realizan en los ciclos de la actividad de una empresa y que forman un flujo a través del cual se pueden analizar.



Actividades



- 1 Describe brevemente la información fundamental que proporciona un sistema contable.
- 2 ¿Qué estados contables conforman los estados financieros básicos de una empresa?
- 3 Indica la función primaria de la auditoría y el objetivo actual.
- 4 Comenta las actuaciones de la Unión Europea para dar respuesta al cambio climático.
- 5 Describe los tipos de auditoría más importantes que conozcas.
- 6 Enumera las características básicas que se desprenden del concepto legal de auditoría.
- 7 Cita cinco diferencias fundamentales entre auditoría externa o legal e interna.
- 8 Enumera los grupos o partes del PGC que participen en cada uno de estos estados financieros: balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, memoria y estado de cambios en el Patrimonio neto.
- 9 ¿Cuáles son los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en nuestra legislación?
- 10 ¿En qué se diferencia un principio contable y una norma de valoración?
- 11 ¿En qué marco se debe desarrollar la normalización contable en la UE?
 - a) En el marco de los Reglamentos de la UE.
 - b) En el marco de la fiabilidad, transparencia y comparabilidad de información contable.
 - c) En el marco de la 4.^a Directiva y la 7.^a Directiva de la UE.
 - d) En el marco de organismos internacionales, como el IASB y FASB.
- 12 ¿Cuáles de las siguientes afirmaciones son ciertas?
 - a) Al Reino Unido se le considera la cuna de la auditoría impulsada fundamentalmente por la Revolución industrial.
 - b) EE UU es el país más vanguardista en cuanto a legislación e investigación en auditoría.
 - c) La UE ha optado por el modelo de las NIC/NIIF como la mejor alternativa de cara a la normalización contable.
 - d) En España, las corporaciones profesionales con capacidad para emitir normas de contabilidad y auditoría son el ICJCE, el REA y el REGA.
- 13 La auditoría medioambiental tiene mayor relevancia debido a:
 - a) Una mayor conciencia social para conservar y preservar el medio ambiente.
 - b) Que las administraciones desarrollan legislaciones cada vez más rígidas.
 - c) Que los consumidores exigen mayor calidad.
 - d) Que el personal de las empresas exige más medidas de seguridad.
- 14 La información que proporciona el sistema contable:
 - a) Es totalmente objetiva.
 - b) Está garantizada su fiabilidad.
 - c) Está influida por quienes la elaboran y puede contener errores.



1. La auditoría: concepto, clases y evolución

Actividades

Actividades



d) Está influida por la alternativa de principios contables que se hayan aplicado.

15 ¿Cuáles de los siguientes conceptos de auditoría son correctos:

a) La actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.

b) La investigación y evaluación independiente sobre la información contenida en los estados contables, con la expresión de una opinión sobre los mismos a la que se ha llegado aplicando normas y procedimientos aceptados.

c) La expresión de una opinión sobre si unos estados financieros representan adecuadamente la situación financiera y patrimonial.

d) Los tres son correctos.

16 La auditoría operativa consiste en:

a) El examen de los métodos, los procedimientos y los sistemas de control interno de una empresa u organismo, público o privado.

b) La revisión sistemática de las actividades de una entidad, efectuada por personal cualificado con el propósito de valorar «las tres es» (eficiencia, eficacia y economía) en el cumplimiento de los objetivos.

c) Verificar la eficiencia de la gestión empresarial para uso interno y privado.

d) Las tres son correctas.

17 Indica qué clasificaciones de auditoría de las enumeradas a continuación son correctas:

a) Interna, externa y operativa.

b) Interna, externa y pública o gubernamental.

c) Interna, externa e informática.

d) Interna, externa, operativa, pública o gubernamental y de sistemas.

18 Se puede decir que el marco legal de la profesión de la auditoría en la UE está formado por:

a) Las Directivas 4.^a, 7.^a y 8.^a (2006/43/CE).

b) Las Directivas 4.^a, 7.^a, 8.^a y el PGC.

c) Las Directivas 4.^a, 7.^a, 8.^a, el PGC y la LAC.

d) El Código de Comercio, el PGC y la LAC.

19 Son características comunes de los tipos de auditoría:

a) El sometimiento de los auditores a la normativa legal.

b) La independencia entre los auditores y la entidad auditada.

c) El carácter público del informe que emiten.

d) Ninguna de las anteriores es correcta.

20 La auditoría pública o gubernamental:

a) Es desarrollada por el Tribunal de Cuentas (TC).

b) Equivale a la auditoría externa privada.

c) Corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

d) Las tres son correctas.



Actividades



21 Contesta verdadero (V) o falso (F) a las siguientes cuestiones:

N.º	Cuestión planteada	V/F
1	La contabilidad es el instrumento básico para obtener información económico-financiera.	
2	La información contable es utilizada exclusivamente por socios y administradores.	
3	Para que la información contable sea fiable es necesario que sea sometida a la verificación de profesionales independientes.	
4	El enfoque de riesgo consiste en estudiar los riesgos de los fallos de los sistemas.	
5	El país más vanguardista en auditoría es Inglaterra.	
6	En España, la actividad de la auditoría pública está regulada por una Norma Técnica del ICAC.	
7	La armonización contable consiste en buscar el mayor grado de uniformidad en las normas contables.	
8	La 8.ª Directiva (2006/43/CE) se puede considerar como el marco legal comunitario de la auditoría.	
9	El ICAC es un organismo autónomo de carácter administrativo que depende del Ministerio de Economía y Hacienda.	
10	Las corporaciones profesionales más importantes en España son el ICJCE, el REA y el REGA.	

11	Los PCGA son normas de uso común en la práctica contable y respaldadas por organismos reconocidos.	
12	La homologación y publicación de las normas técnicas de auditoría las realizan las corporaciones profesionales.	
13	Los PCGA son preceptos que se convierten en normas por el uso común en la práctica contable.	
14	La auditoría interna, la informática y la operativa están reguladas por ley.	
15	La obligatoriedad de auditar las cuentas en España depende de la forma jurídica de la empresa a auditar.	
16	La regulación del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero se realiza en el Plan Nacional de Asignación de Derechos.	
17	El ICAC ha regulado el Reglamento para la auditoría de cuentas en entornos informáticos.	
18	La UE decide no elaborar normas contables e incorporar al ordenamiento jurídico normas elaboradas por organismos reconocidos.	
19	La normalización contable obliga a presentar la información de las unidades económicas en los mismos términos.	
20	Las Resoluciones del ICAC complementan y amplían las normas que establece el PGC.	