

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

por

ENRIQUE QUINTANAR ROMERO

Socio Director, de Deloitte,

Haskins & Sells

El Registro de Economistas Auditores, que fue creado a principios de 1982 en el seno del Consejo General de Colegios de Economistas de España, acaba de emitir unos «borradores públicos para comentarios» sobre normas vinculantes de auditoría.

Las normas están clasificadas en tres grupos:

- Generales y de Etica Profesional.
- Sobre la Realización del Trabajo.
- Sobre la Preparación, Contenido y Presentación de Informes.

En el Preámbulo se indica que las Normas Vinculantes serán de obligado cumplimiento para todos los miembros del Registro. Este emitirá también Recomendaciones Técnicas que no tendrán carácter obligatorio, pero su cumplimiento eximirá de cualquier responsabilidad ante el Registro a los miembros que las hubieran aplicado.

Según el Registro, el objetivo de la auditoría independiente de los estados financieros de una entidad es la expresión de una opinión sobre si los mismos presentan adecuadamente la situación financiero-patri-

monial de dicha entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, de conformidad con principios y criterios contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior. La opinión se expresa en el informe de auditoría independiente.

También según el Registro, los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente, y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse. La opinión del auditor independiente ayuda a establecer la credibilidad de los estados financieros. El usuario de informes de auditoría, sin embargo, no debe asumir que la opinión del auditor es un seguro sobre la viabilidad futura de una entidad, ni tampoco una declaración sobre la eficacia o eficiencia con que la Dirección ha gestionado los asuntos de la misma. El auditor independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre los estados financieros de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de la Dirección de la entidad la preparación de dichos estados y su contenido, lo que incluye el mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados, la elección y aplicación de los principios y criterios contables apropiados y la salvaguarda de los activos de dicha entidad. El Preámbulo a las Normas hace referencia al concepto básico de «importancia y riesgo relativos» que es inherente al trabajo del auditor independiente. De acuerdo con este concepto, las bases para soportar la opinión del auditor en aquellas áreas más significativas y en las que sea más probable que se puedan producir errores importantes deben ser más sólidas que en aquellas otras en las que esta posibilidad es más remota. Asimismo, el grado de riesgo de error relacionado con una cuenta o transacción debe ser tenido en cuenta en el momento de planificar los procedimientos de auditoría.

Una definición esencial para enmarcar el trabajo del auditor es aquella que se refiere a la amplitud de la auditoría. Según el Registro, en el proceso de formación de su opinión, el auditor debe asegurarse de que la información contenida en los registros contables y otras fuentes de datos constituye una base fiable y suficiente para la preparación de los estados financieros. Además, debe considerar si toda la información pertinente se ha incluido apropiadamente en dichos estados. El auditor determinará si la información contenida en los registros contables y otras fuentes de datos es fiable y suficiente mediante:

- a) El estudio y evaluación del sistema de control interno de la entidad, y
- b) La realización de aquellas pruebas sobre las transacciones y saldos contables que considere necesarias de acuerdo con las circunstancias.

Asimismo, el auditor determinará si toda la información pertinente se ha incluido apropiadamente en los estados financieros:

- a) Comparando dichos estados con los registros contables.
- b) Evaluando la razonabilidad de los juicios aplicados por la Dirección de la entidad en la preparación de los estados financieros.
- c) Valorando la selección y la aplicación uniforme de los principios y criterios contables, la clasificación y la presentación adecuadas de las distintas partidas, y el contenido del resto de la información requerida en las notas a los estados financieros o en el Anexo.

Cualquier limitación en la amplitud del trabajo del auditor independiente, que incida en su capacidad para formarse una opinión, deberá hacerse constar en su informe. Estas limitaciones darán origen a una salvedad en el informe o, en caso de que lo considere oportuno, a una denegación de la opinión.

El Boletín número 1 recoge los fundamentos de las Normas Vinculantes Generales y de Ética Profesional. El Registro ha considerado que es esencial para toda profesión promulgar normas de ética como aceptación de responsabilidad ante la sociedad por parte de los individuos que la practican. La confianza que los usuarios de estados financieros tienen en la formación, capacidad e integridad del profesional de la auditoría, para la obtención de información fiable, conlleva la necesidad para el Registro de Economistas Auditores de establecer normas generales y normas estrictas de ética y conducta para sus miembros. Dentro de este Boletín se recogen tres características indispensables para un auditor: la independencia, la integridad y la objetividad.

Además de la incompatibilidad genérica para la práctica de la Auditoría por los miembros del Registro por no dedicarse plenamente al ejercicio profesional como economista, se establecen incompatibilidades específicas para ejercer como auditores respecto de aquellas empresas o entidades en las que:

- a) Tengan vinculación directa o indirecta con los órganos encargados de la representación frente a terceros, de la administración, de la dirección o de la vigilancia, así como respecto de los socios o accionistas mayoritarios de las mismas.
- b) Participen en el capital social o perciban o hayan percibido en

los tres últimos años créditos, tanto directamente como a través de persona interpuesta, en cuantía que por su importancia pudiera comprometer su independencia profesional.

c) Los honorarios percibidos supongan un porcentaje sobre sus ingresos totales que, a juicio del Comité de Ética Profesional, pudiera comprometer su independencia profesional.

d) Realicen funciones de asesoramiento directamente dirigidas a la toma de decisiones de gestión económica y financiera o presten servicios de dirección o teneeduría contable.

Por último, en este Boletín número 1 se enuncian ciertas cuestiones básicas relativas a la formación y capacidad profesional, a la responsabilidad del auditor ante clientes y otros auditores, a la publicidad, y a la prohibición de remuneraciones a terceros por obtener trabajos profesionales.

El Boletín número 2 especifica las principales normas vinculantes sobre la realización del trabajo. Primeramente establece la necesidad de una planificación adecuada mediante un plan de auditoría basado, como mínimo, en:

a) Una adecuada comprensión de los negocios de la entidad, el medio en que opera y la naturaleza de sus transacciones.

b) Los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.

c) El grado de fiabilidad en el control interno.

La planificación deberá comprender la determinación y programación de la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría a poner en práctica, así como la coordinación del trabajo a realizar, mediante la elaboración de un programa detallado de auditoría.

El Boletín número 2 establece también la necesidad de un estudio y una evaluación del sistema de control interno de la empresa o entidad a auditar, cuya implantación y mantenimiento es responsabilidad de su Dirección. Su objeto es determinar en qué grado puede depositar su confianza en dicho control para establecer la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría de los estados financieros de dicha entidad. El auditor ha de estudiar y evaluar primordialmente los controles internos que inciden de manera directa y fundamental en la fiabilidad de los registros contables. Para lograr el objetivo descrito, el auditor, a través de su estudio y evaluación del control interno, puede desarrollar, indirectamente, sugerencias construc-

tivas para mejorar dicho control. Estas sugerencias deben comunicarse a la entidad.

En este contexto, el sistema de control interno comprende la organización y los procedimientos y registros que inciden en la salvaguarda de los activos y en la fiabilidad de los registros contables y, por tanto, se diseña para proporcionar una seguridad razonable de que:

a) Las transacciones se efectúan de acuerdo con una autorización general o específica de la Dirección.

b) Las transacciones se registran de forma que se mantengan datos de los activos que posibiliten su control y que permitan la preparación de estados financieros de acuerdo con principios y criterios contables generalmente aceptados u otros particularmente aplicables a dichos estados.

c) El acceso a los activos está permitido únicamente a las personas autorizadas por la Dirección.

d) Los datos de los activos que posibilitan su control se comparan físicamente a intervalos razonables con los activos correspondientes y se toman las medidas adecuadas en cuanto a las diferencias encontradas.

Existen limitaciones inherentes, que deben tenerse en cuenta al considerar la eficacia potencial de cualquier sistema de control interno, tales como:

a) Posibilidad de errores humanos, tales como falta de entendimiento de las instrucciones, errores de juicio, descuidos, distracciones, cansancio, etc.

b) Posibilidad de evadir los controles basados en la división de funciones a través de colusión con otras personas.

c) Posibilidad de que los procedimientos diseñados para asegurar la realización y registro de las transacciones de acuerdo con las autorizaciones de la Dirección pueden no resultar efectivos contra errores o irregularidades cometidos por dicha Dirección, respecto a transacciones, o a estimaciones y juicios requeridos en la preparación de los estados financieros.

d) Posibilidad de que los procedimientos que eran adecuados anteriormente ya no lo sean debido a cambios en las condiciones o a que se haya deteriorado el cumplimiento de los mismos.

Una misma persona no debe realizar dos funciones incompatibles que le permitan cometer y a la vez ocultar errores o irregularidades

durante su trabajo. Por ello, los procedimientos de control deben ser diseñados para eliminar las posibilidades de tal ocultación.

El estudio del sistema consiste en obtener información sobre la organización y los procedimientos establecidos mediante conversaciones con personal competente de la entidad y la consulta de manuales de procedimientos, descripciones de funciones, flujogramas, tablas de decisión, etc. Este estudio, que sirve de base para realizar las pruebas de cumplimiento y la evaluación del sistema, se ha de formalizar en los papeles de trabajo en forma de respuestas a un cuestionario, narrativa, flujogramas, etc.

La evaluación de los controles internos que inciden de manera directa y fundamental en los registros contables se debe realizar considerando cada tipo de transacción (p. ej., pagos, ventas, etc.) y las cuentas afectadas. Posteriormente, se plasma en una conclusión, según el juicio profesional del auditor, sobre si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios al no haber detectado debilidades significativas en los controles. Una debilidad significativa se produce cuando un control no reduce a un nivel relativamente bajo el riesgo de que puedan ocurrir errores o irregularidades importantes en relación con los estados financieros y que no sean detectados prontamente por empleados en el curso normal de realización de las funciones que les están encomendadas.

El Boletín número 2 incluye normas sobre la necesidad para el auditor de obtener evidencia de auditoría que sea suficiente, pertinente y fidedigna para conseguir una base razonable que le permita formarse una opinión sobre la información financiera examinada. El término información financiera incluye primordialmente los estados financieros. La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas substantivas y de cumplimiento. Las pruebas substantivas tratan de obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, y validez de la información financiera auditada. Son de dos tipos:

- a) Pruebas de transacciones y saldos.
- b) Examen analítico, tal como el análisis de los índices y tendencias más significativos, incluyendo la investigación de partidas y transacciones consideradas atípicas.

Las pruebas de cumplimiento tratan de obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basó su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida.

Como evidencia adicional, el auditor deberá obtener una carta de la Dirección de la entidad confirmando las manifestaciones hechas a través de los estados financieros o verbalmente durante el curso de la auditoría.

Normalmente, el auditor no necesita examinar toda la información disponible para obtener una base razonable que le permita formarse una opinión sobre la información financiera, ya que puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control mediante procedimientos de muestreo estadístico o de selección en base a su juicio profesional.

Un auditor deberá expresar una opinión con salvedades cuando tenga dudas sobre una afirmación importante de la Dirección de la entidad y no consiga obtener evidencia suficiente, pertinente y fidedigna para eliminar dichas dudas.

Por último, el Boletín número 2 establece normas sobre la documentación o papeles de trabajo preparados u obtenidos por el auditor, en relación con la realización de la auditoría, y mantenidos bajo su custodia. Su propósito es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y en suministrar evidencia del trabajo llevado a cabo para respaldar la opinión del auditor.

Los papeles de trabajo han de contener el plan de auditoría, la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos y las conclusiones a las que se llegue en base a la evidencia obtenida.

Los papeles de trabajo han de ser lo suficientemente completos y detallados como para que un auditor experimentado pueda obtener un entendimiento global de la auditoría. La amplitud de la documentación es un asunto de juicio profesional, puesto que no es necesario, ni práctico para el auditor, documentar en sus papeles de trabajo cada observación, consideración o conclusión.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor. El auditor puede, a su discreción, facilitar a la entidad reproducciones o extractos de sus papeles de trabajo. Sin embargo, éstos no deben sustituir los registros contables de la entidad.

El Boletín número 3 se refiere a Normas básicas sobre la preparación, contenido y presentación de informes a emitir en relación con una auditoría independiente de los estados financieros de una entidad.

El concepto generalmente aceptado en que se fundamenta la auditoría independiente es que los estados financieros son de la entidad y constituyen manifestaciones de su Dirección en cuanto a que presentan

adecuadamente la situación financiero-patrimonial, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera. La Dirección es, asimismo, responsable del mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, de la selección y aplicación de principios y criterios contables, y de la salvaguarda de los activos de la entidad. El auditor examina los estados financieros de la entidad y emite su informe, en el que expresa su opinión sobre los mismos. Para expresar su opinión sobre los estados financieros de la entidad, el auditor deberá evaluar las conclusiones de la auditoría practicada.

Una opinión sin salvedades expresa que el auditor se ha satisfecho en todos los aspectos importantes de que los estados financieros objeto de la auditoría reúnen los requisitos siguientes:

a) Se han preparado de acuerdo con los principios y criterios contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior. Se entiende por principios y criterios contables generalmente aceptados (P.Y.C.C.G.A.) aquellos que en base a la razón, la costumbre, el uso, la experiencia y la necesidad práctica se van desarrollando y utilizando, en una comunidad por acuerdo, a menudo tácito, y representan, en un momento dado, el consenso sobre qué recursos y qué obligaciones deben ser registrados como activos y pasivos, qué cambios en los activos y pasivos deben ser registrados y en qué momento, cómo deben valorarse los activos y pasivos y los cambios en los mismos, qué información debe presentarse y cómo, y qué estados financieros deben prepararse. El Registro considera que actualmente los P.Y.C.C.G.A. en España están recogidos en:

— El principio de prudencia valorativa contemplado en el artículo 39 del Código de Comercio, y los cuatro principios básicos según son enunciados en el Plan General de Contabilidad: Principio del precio de adquisición, Principio de continuidad (uniformidad de aplicación), Principio del devengo, y Principio de gestión continuada.

— Los criterios contables y valorativos enumerados en los Planes de Contabilidad Sectoriales o, en su defecto, en el Plan General de Contabilidad.

— Los criterios contables establecidos en la Legislación Mercantil, o en Normativa emanada de Organismos Estatales para determinados sectores, siempre que los mismos no contravengan el principio de prudencia valorativa y los principios básicos enunciados en el Plan General de Contabilidad, y cuenten con un amplio respaldo competente.

— Aquellos otros principios y criterios contables no recogidos en

los Planes o Normativa anterior, por ejemplo, los emitidos por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.), que cuenten también con un amplio respaldo competente.

El Registro emitirá recomendaciones, en casos de dudas o contradicciones, sobre qué principios y criterios contables cuentan con un amplio respaldo competente. A estos efectos, se señala que la normativa fiscal, en cuanto persigue fines diferentes, no siempre recoge principios y criterios contables que cuenten con un amplio respaldo competente.

b) Se han preparado de acuerdo con normas y disposiciones estatutarias y reglamentarias que les sean aplicables y que afecten significativamente la adecuada presentación de la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera.

c) Dan, en conjunto, una visión que concuerda con la formación de que dispone el auditor sobre el negocio o actividades de la entidad.

d) Informan adecuadamente sobre todo aquello que puede ser significativo para conseguir una presentación e interpretación apropiadas de la información financiera.

El Boletín número 3 presenta el siguiente Informe de Auditoría Independiente sin salvedades normalizado:

INFORME DE AUDITORIA INDEPENDIENTE

A los accionistas de
XYZ, S. A.:

Hemos examinado el balance de situación de XYZ, S. A., al 31 de diciembre de 198X y el estado de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiamiento correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan adecuadamente la situación financiero-patrimonial de XYZ, S. A., al 31 de diciembre de 198X y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con principios y criterios contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Una opinión con salvedades implica la existencia, con una importancia significativa, de:

- limitaciones al alcance de la auditoría, errores, o divergencias con principios y criterios contables generalmente aceptados; que suponen para el auditor excepciones a la presentación adecuada de la situación financiero-patrimonial, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad, o
- incertidumbre cuyo desenlace final no es susceptible de una estimación razonable, que obligan a que la opinión del auditor sobre dicha presentación adecuada esté sujeta a los efectos de dicho desenlace, o
- cambios durante el ejercicio por la adopción por la entidad, justificadamente, de principios y criterios contables generalmente aceptados distintos de los seguidos anteriormente, que suponen para el auditor excepciones únicamente en cuanto a la uniformidad en la aplicación de dichos principios y criterios.

Todas las salvedades y sus efectos en los estados financieros han de ser claramente explicados en el informe del auditor en párrafos intermedios entre el de alcance y el de opinión.

Una opinión adversa implica la existencia de errores o divergencias con P.Y.C.C.G.A. que afectan a los estados financieros en tal cuantía, a un capítulo de los mismos tan importante, o a un número tal de capítulos que el auditor considera, y así lo ha de expresar en su informe, que los estados financieros no presentan adecuadamente la situación financiero-patrimonial, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera. Dichos errores y disconformidades y sus efectos en los estados financieros han de ser claramente explicados en el informe del auditor en párrafos intermedios. Si además existen incertidumbres o cambios de principios y criterios, el auditor detallará también estas salvedades en su informe en párrafos posteriores al de opinión adversa.

Una opinión denegada implica la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría o incertidumbres, cuya importancia, magnitud o significación son tales que el auditor considera, y así lo ha de indicar en su informe, que no puede expresar una opinión sobre si los estados financieros presentan adecuadamente la situación financiero-patrimonial, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera. Aunque no se exprese una opinión, el auditor ha de presentar en el informe cualquier salvedad que conozca en relación con incertidumbres, errores, disconformidades con P.Y.C.C.G.A., o cambios en los mismos.

Además de los anteriores Boletines que serán emitidos por el Regis-

tro de forma definitiva antes del final de 1983, en la agenda de su Comité de Normas y Procedimientos se contempla el estudio y emisión de otros borradores públicos para comentarios sobre temas tan importantes como los siguientes:

- Consideraciones de auditoría respecto al principio de gestión continuada.
- Confirmaciones y garantías de la dirección y abogados de la empresa al auditor.
- Efectos de hechos posteriores al cierre del ejercicio sobre el informe del auditor.
- Informes especiales.
- El fraude y el error.
- Auditoría de operaciones con partes relacionadas.
- Efecto de la función de auditoría interna en el examen del auditor independiente.