

UF0318: Auditoría de las áreas de la empresa

Elaborado por: José Manuel Cruz Barragán

Edición: 5.0

EDITORIAL ELEARNING S.L.

ISBN: 978-84-16275-23-6 • Depósito legal: MA 1610-2014

No está permitida la reproducción total o parcial de esta obra bajo cualquiera de sus formas gráficas o audiovisuales sin la autorización previa y por escrito de los titulares del depósito legal.

Impreso en España - Printed in Spain

Presentación

Identificación de la Unidad Formativa

Bienvenido a la Unidad Formativa UF0318: Auditoría de las áreas de la empresa. Esta Unidad Formativa pertenece al Módulo Formativo MF0232_3: Auditoría que forma parte del Certificado de Profesionalidad ADGD0108: Gestión contable y gestión administrativa para auditoría, de la familia de Administración y gestión.

Presentación de los contenidos

La finalidad de esta Unidad Formativa es enseñar al alumno a ejecutar y documentar los procedimientos establecidos en el programa, así como enviar, recepcionar, documentar y evaluar la circularización y elaborar el informe sobre cada una de las fases de su trabajo y comentarlas con el auditor.

Para ello, se estudiarán en primer lugar la Auditoría del Activo, del Patrimonio Neto, la Auditoría del Pasivo, la Auditoría Fiscal y de la Memoria. También se analizará el funcionamiento de las aplicaciones informáticas en el proceso de auditoría.

Objetivos de la Unidad Formativa

Al finalizar esta Unidad Formativa aprenderás a:

- Aplicar los procedimientos de auditoría interpretando y documentando el desarrollo del trabajo, y utilizando la aplicación informática correspondiente.
- Analizar y aplicar procedimientos y resultados relativos a las incidencias del trabajo de auditoría.

Índice

UD1. Auditoría del activo

1.1. Inmovilizado Material	7
1.1.1. Cuentas afectadas	21
1.1.2. El Control Interno	24
1.1.2. Objetivos de auditoría	30
1.1.3. Procedimientos de auditoría	32
1.1.4. Puntos de riesgo	40
1.1.5. Principios y normas contables	47
1.2. Inmovilizado Intangible	60
1.2.1. Cuentas afectadas	62
1.2.2. El Control Interno	64
1.2.3. Objetivos de auditoría	66
1.2.4. Procedimientos de auditoría	68
1.2.5. Puntos de riesgo	72
1.2.6. Principios y normas contables	74

1.3. Activos Financieros.....	82
1.3.1. Particularidades	84
1.3.2. Grupos	87
1.3.3. Cuentas afectadas	89
1.3.4. El Control Interno	107
1.3.5. Objetivos de auditoría	115
1.3.6. Procedimientos de auditoría	117
1.3.7. Puntos de riesgo	124
1.3.8. Principios y Normas Contables.....	127
1.4. Existencias, Clientes, Cuentas a Cobrar y Ventas	145
1.4.1. Cuentas Afectadas	147
1.4.2. El Control Interno	154
1.4.3. Objetivos de Auditoría.....	158
1.4.4. Procedimientos de Auditoría.....	162
1.4.5. Puntos de riesgo	169
1.4.6. Principios y Normas Contables.....	172

UD2. Auditoría del patrimonio neto

2.1. Fondos propios.....	197
2.1.1. Cuentas afectadas	199
2.1.2. El Control Interno	201
2.1.3. Objetivos de Auditoría.....	203
2.1.4. Procedimientos de Auditoría.....	204
2.1.5. Puntos de Riesgo	211
2.1.6. Principios y Normas Contables.....	213
2.2. Ajustes por cambios de valor	217
2.2.1. Criterios de Valoración	218

Índice

2.2.2. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.....	219
2.2.3. Cuentas Afectadas	220
2.2.4. El Control Interno	223
2.2.5. Objetivos de Auditoría.....	225
2.2.6. Procedimientos de auditoría.....	227
2.2.7. Puntos de riesgo	231
2.2.8. Principios y Normas Contables.....	233
UD3. Auditoría del pasivo	
3.1. Proveedores, Cuentas a pagar y Compras	257
3.1.1. Cuentas Afectadas	261
3.1.2. El Control Interno	263
3.1.3. Objetivos de auditoría	267
3.1.4. Procedimientos de auditoría	269
3.1.5. Puntos de riesgo	277
3.1.6. Principios y Normas Contables.....	279
3.2. Pasivos financieros	283
3.2.1. Particularidades. Grupos	285
3.2.2. Cuentas afectadas	288
3.2.3. El Control Interno	293
3.2.4. Objetivos de auditoría.	295
3.2.5. Procedimientos de auditoría	297
3.2.6. Puntos de riesgo	305
3.2.7. Principios y Normas Contables.....	307
3.3. Provisiones y contingencias	317
3.3.1. Cuentas afectadas	322
3.3.2. El Control Interno	324

3.3.3. Objetivos de Auditoría	327
3.3.4. Procedimientos de Auditoría.....	329
3.3.5. Puntos de Riesgo	333
3.3.6. Principios y Normas Contables.....	335

UD4. Auditoría fiscal

4.1. Auditoría fiscal.....	353
4.1.1. Cuentas afectadas	359
4.1.2. El Control Interno	361
4.1.3. Objetivos de Auditoría	363
4.1.4. Procedimientos de Auditoría.....	365
4.1.5. Puntos de Riesgo	369
4.1.6. Principios y Normas Contables.....	372

UD5. Auditoría de la memoria, el estado de flujos de efectivo y el estado de cambios en el patrimonio neto

5.1. La Memoria.....	397
5.1.1. Concepto y características.....	410
5.1.2. Contenido	412
5.2. El Estado de Flujos de Efectivo	426
5.2.1. Concepto y Características	428
5.2.2. Contenido	430
5.3. El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto	436
5.3.1. Concepto y Características	438
5.3.2. Contenido	440
5.3.3. Análisis.....	456
5.3.4. Conclusiones	458

Índice

UD6. Las aplicaciones informáticas en el proceso de auditoría

6.1. Modelos de documentos de auditoría.....	475
6.1.1. Creación y configuración.....	493
6.1.2. Contenido	496
6.2. Presentación del informe de auditoría	505
6.2.1. Creación y configuración.....	507
6.2.2. Contenido	512

UD1

Auditoría del activo

- 1.1. Inmovilizado material.
 - 1.1.1. Cuentas afectadas.
 - 1.1.2. El Control Interno.
 - 1.1.3. Objetivos de Auditoría.
 - 1.1.4. Procedimientos de Auditoría.
 - 1.1.5. Puntos de Riesgo.
 - 1.1.6. Principios y Normas Contables.
- 1.2. Inmovilizado Intangible.
 - 1.2.1. Cuentas Afectadas.
 - 1.2.2. El Control Interno.
 - 1.2.3. Objetivos de Auditoría.
 - 1.2.4. Procedimientos de Auditoría.
 - 1.2.5. Puntos de Riesgo.
 - 1.2.6. Principios y Normas Contables.
- 1.3. Activos Financieros.
 - 1.3.1. Particularidades.
 - 1.3.2. Grupos.
 - 1.3.3. Cuentas Afectadas.
 - 1.3.4. El Control Interno.
 - 1.3.5. Objetivos de Auditoría.
 - 1.3.6. Procedimientos de Auditoría.
 - 1.3.7. Puntos de Riesgo.
 - 1.3.8. Principios y Normas Contables.
- 1.4. Existencias, Clientes, Cuentas a Cobrar y Ventas.
 - 1.4.1. Cuentas Afectadas.
 - 1.4.2. El Control Interno.
 - 1.4.3. Objetivos de Auditoría.
 - 1.4.4. Procedimientos de Auditoría.
 - 1.4.5. Puntos de Riesgo.
 - 1.4.6. Principios y Normas Contables.

1.1. Inmovilizado Material

A continuación puedes encontrar unas nociones básicas sobre cómo hay que llevar a cabo, de forma general, el proceso de auditoría de cuentas anuales de una empresa.

La norma esencial que regula el proceso de auditoría de cuentas anuales en España es el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

■ Puede consultar en internet la Ley de Auditoría de Cuentas para ampliar información.

■ La norma ha sido desarrollada por el correspondiente Reglamento, el cual ha sido aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre. Puede consultarla en internet.

La Ley obliga a las siguientes sociedades a auditar sus Cuentas Anuales:

- a. Que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.
- b. Que emitan obligaciones en oferta pública.

c. Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional de Mercados de Valores (CNMV).

d. Entidades de seguros.

e. Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites reglamentariamente fijados.

f. Las demás entidades que superen los límites reglamentariamente fijados.

El Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas Anuales fijó los siguientes límites desarrollando el precepto que dejaba abierta la cuestión:

- En general, tendrán la obligación de auditar sus Cuentas Anuales todas las sociedades que no pueden presentar Balance Abreviado y tengan que presentar, forzosamente, Balance Normal (ya vimos en su momento los límites para ello pero los volveremos a recordar en breve).
- En relación a las empresas que hayan recibido subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas, deberán auditar sus Cuentas Anuales las empresas que, durante su ejercicio social, hayan recibido partidas por dichos conceptos (incluidas las procedentes de fondos de la Unión Europea) por un importe acumulado superior a 600.000,00 euros. Estas empresas deberán auditar sus cuentas en el ejercicio en que se apruebe la subvención o ayuda y en aquellos en que se realicen las operaciones o se ejecuten las inversiones asociadas a las subvenciones o ayudas recibidas.
- En relación a las empresas que contraten con el Sector Público, deberán auditar sus cuentas aquellas sociedades que hayan formalizado contratos con el Sector Público por un importe total acumulado superior a los 600.000,00 euros y estos representen más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios. La obligación de auditoría afecta al ejercicio en que se cumpla tales condiciones y, como mínimo, al siguiente.

- El desarrollo de la legislación básica antes indicada se hace a través de las Normas Técnicas de Auditoría, las cuales son emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).



El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es un organismo que, actualmente, forma parte de la estructura del Ministerio de Economía y Competitividad y, entre otros cometidos, es el encargado de desarrollar los principios establecidos en la normativa antes mencionada y concretar exhaustivamente los detalles de cómo debe ser el proceso de auditoría de las cuentas anuales, desde su planificación previa, pasando por su ejecución hasta llegar a la emisión del informe final.

La primera norma emitida por el ICAC que reguló con carácter general todo el proceso de auditoría fue la Resolución de 19 de enero de 1991 del Presidente del ICAC por la que se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría. Esta resolución tenía tres partes:

- En la primera, se establecieron, entre otros, criterios generales respecto a la formación y capacidad profesional de los auditores, e independencia, integridad y objetividad, actuación diligente, responsabilidad y deber de secreto profesional de los mismos.
- En la segunda, se fijaron las normas técnicas sobre ejecución del trabajo, con énfasis en la necesidad de planificación apropiada del trabajo, de la evaluación del control interno de la empresa auditada y de la obtención de evidencia suficiente y adecuada.
- En la tercera, se disponía cuáles eran los requisitos que debía cumplir el informe final a emitir.

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 supuso la necesidad de armonizar nuestra legislación en la materia con los criterios establecidos a nivel comunitario, donde se obligaba a todos los países de la Unión Europea a adaptar sus regulaciones a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) dictadas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board).

En virtud de dicha Directiva, el ICAC aprobó la Resolución de 15 de octubre de 2013, por la que se publicaron las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para su aplicación en España.

Puede consultar en internet, para ampliar información, la Resolución del ICAC por que se aprueban las nuevas Normas Técnicas de Auditoría adaptadas a las NIA.

Además, también puede consultar el Anexo de la Resolución con la relación de normas incluidas y enlace a las mismas.

Hay cuatro aspectos del proceso de auditoría en los que ahora debemos detenernos:

1. El encargo.
2. La planificación.
3. La realización de la auditoría.
4. El informe.

El encargo

El encargo de la auditoría no lo hacen los administradores de la empresa sino sus socios o propietarios de modo que es la Junta General el órgano que debe aprobar la realización del encargo de auditoría y, en consecuencia, quien debe decidir cuál es el auditor o firma auditora que realizará la labor de revisión de las cuentas anuales. El artículo 160 de la Ley de Sociedades de Capital es muy claro en este sentido:

“Es competencia de la Junta General deliberar y acordar sobre los siguientes asuntos (...):

- b. El nombramiento y separación de los administradores, de los liquidadores y, en su caso, de los auditores de cuentas...”



Importante

A pesar de que lo que acabamos de decir es el contenido literal de la regulación sobre la auditoría de las cuentas anuales, en la práctica, en las grandes empresas que cotizan en Bolsa y cuyo capital está muy diluido, son los administradores los que toman la decisión sobre qué auditor es el elegido y la Junta General se limita a aprobar, sin excesiva deliberación, la propuesta realizada por aquellos. Observemos que, en el fondo, esto es un hecho anómalo, ya que los auditores ante quien deben responder es ante los socios ya que su misión es acreditar que las cuentas anuales representan la imagen fiel de la empresa y no sufren ningún tipo de distorsión o manipulación que oculten posibles quebrantos patrimoniales a sus propietarios. Pero la escasa implicación de los pequeños socios en la gestión de las empresas de la que son accionistas es una asignatura pendiente que lleva a que los problemas de muchas compañías acaben aflorando demasiado tarde.

Es importante lo que acabamos de decir porque la Norma Técnica NIA-ES 2010 indica que “trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección” lo cual puede llevar al equívoco de pensar que es la dirección quien nombra los auditores cuando hay que interpretar la norma en el sentido de que, una vez nombrados por la Junta General, los auditores tienen que desempeñar su tarea de forma acordada con los administradores de la empresa.

La Norma Técnica antes mencionada indica que la carta de encargo (que es el acuerdo entre empresa y auditor sobre la auditoría a realizar) puede hacer referencia a:

- Definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables.
- Las formas de comunicación de resultados del encargo de auditoría.
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y al control interno de la empresa, hay un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se execute de conformidad con las NIA.
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría.

- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas.
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros y cualquier otra información complementaria con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.
- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el período que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

Cuando proceda, también pueden incluirse los acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría, acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad y acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.

La planificación

La auditoría no empieza cuando las cuentas anuales son formuladas por los administradores sino que tiene que empezar mucho antes. Con carácter previo, hay que conocer la actividad de la empresa, profundizar en el funcionamiento y procedimientos de la misma, evaluar los recursos a dedicar a la revisión de las distintas áreas contables, definir una estrategia global para la tarea a realizar y elaborar un plan de auditoría que organice las acciones a ejecutar cuando las cuentas anuales sean formuladas.



Importante

La labor de planificación puede empezar, sobre todo en empresas de gran tamaño, en el mismo momento en que termina la planificación del ejercicio anterior. Y, aunque la empresa sea de pequeña dimensión, siempre en el momento de recibir el encargo cuando el ejercicio en curso vaya a ser el primero en auditar. En este caso, el nuevo auditor tendrá, incluso, que contactar con su predecesor para informarse de los principales elementos críticos de la empresa cuya información contable va a ser revisada.

Dentro de la tarea de planificación, es muy importante la evaluación del control interno de la empresa.



Importante

Los mecanismos que integran el sistema de control interno de una empresa tienen como finalidad preservar el valor de los activos de esta, asegurarse que la información procesada es correcta, lograr el máximo grado posible de eficiencia de las operaciones y conseguir el cumplimiento de las políticas y directrices marcadas por la dirección. Dentro del control interno, hay dos tipos de mecanismos:

- Los controles administrativos.- Cuya finalidad es cumplir con el objetivo de eficiencia operativa y asegurarse de que las directrices de la dirección son cumplidas.
- Los controles contables.- Que se preocupan de proteger el valor de los activos y de lograr que los registros contables sean fiables.

Obviamente, el auditor se tiene que centrar en los segundos, pero tendrá que atender a los primeros en la medida en que puedan afectar a la revisión de la veracidad de las cuentas anuales.

Si, durante la fase de planificación, se constata que el sistema de control interno de la empresa es fiable, la auditoría se puede basar en el mismo cuando llegue la fase definitiva de la revisión. Si, en cambio, se constata que dicho sistema, o partes concretas del mismo, carece de la suficiente fiabilidad, habrá que realizar un esfuerzo adicional, con técnicas específicas, para asegurarse de que las cifras que muestra la empresa resultan de aplicar correctamente los criterios de valoración permitidos.

Dicha evaluación comprendería dos fases claramente diferenciadas:

- En la primera, el auditor tendría que conocer y comprender el diseño del sistema de control interno de la empresa a auditar.
- En la segunda, el auditor tendría que realizar las pruebas de cumplimiento para verificar que los controles internos establecidos funcionan realmente.



Como es fácil deducir, dependiendo de la complejidad de la empresa objeto de la auditoría, esta fase previa del estudio del control interno puede ser lo suficientemente extensa como para que pueda llegar a empezar, incluso, mucho antes de que termine el ejercicio a auditar. Sin la realización del estudio del diseño del sistema de control interno, el auditor no podrá elaborar el plan de auditoría porque desconocerá cómo se procesa el flujo de información interna por parte de la empresa y, por tanto, no podrá precisar qué grado de error cabe esperar en aquella. Sin saber ese dato, será difícil determinar qué recursos personales asignar para cumplir con la finalidad de la auditoría.