



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Grado

**Auditoría aplicada:**

**Tratamiento de las NIA-ES acerca de Evidencia de  
auditoría y estudio de las sanciones impuestas  
por el ICAC en los últimos años.**

Autor:

Alba Fau Pérez

Director:

Dr. Ángel J. Navarro Gomollón

Universidad de Zaragoza

Curso 2013-2014

# **INFORMACIÓN, RESUMEN Y OBJETIVOS**

---

- Autor del trabajo: Fau Pérez, Alba.
- Director del trabajo: Dr. Navarro Gomollón, Ángel J.
- Titulación: Administración y Dirección de empresas.
- Título del trabajo:

*Auditoría aplicada: Tratamiento de las NIA-ES acerca de Evidencia de auditoría y estudio de las sanciones impuestas por el ICAC en los últimos años.*

## **En qué consiste el trabajo**

El trabajo realizado consta de dos partes claramente identificables, la primera parte es un texto especializado acerca del concepto de *obtención de evidencia de auditoría* en donde se explica en que consiste dicho concepto sobre la base de las NIA-ES (Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a la normativa Española), normas que van a sustituir a las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) vigentes en este momento, y que son a las que se van a tener que adaptar todos los auditores en España a partir de 2015. En la segunda parte se lleva a cabo un estudio y análisis empírico de las sanciones impuestas en auditoría por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC) en el periodo que transcurre desde el año 2003 al 2014. El motivo de elegir este periodo, como se explica más adelante, es debido a que ya existe un estudio previo en el periodo comprendido entre 1992 y 2002 y de esta manera, se lleva a cabo la continuación del análisis hasta la actualidad. Para ello se han revisado todos los boletines publicados por el ICAC en dicho periodo (del 53 al 97) y se han tratado los datos obtenidos, lo que ha permitido hablar de los sujetos sancionados, las infracciones cometidas y las sanciones impuestas.

## **Objetivos del trabajo**

A lo largo de la carrera se adquieren gran variedad de competencias que se van demostrando, en las diferentes asignaturas, con la superación de los exámenes y la realización de trabajos específicos. En mi paso por el grado he podido realizar trabajos muy diversos que me han permitido adquirir gran cantidad de competencias y aptitudes. Algunos ejemplos de estos trabajos podrían ser el análisis de la estrategia y plan de marketing de distintas empresas, la creación y diseño del modo de producción de una empresa inventada, el análisis de la viabilidad de un proyecto de inversión creado desde el principio, el análisis de las cuentas anuales de una de las sociedades que cotiza en bolsa en España etc. Con estos trabajos se desarrollan competencias como conocer el funcionamiento de diversas áreas de una empresa, ser capaz de analizar las medidas y estrategias adoptadas por una empresa, valorar la situación y la evolución previsible de las sociedades, comprender y aplicar criterios profesionales con rigor científico ante la resolución de diferentes problemas entre otras como muestra la universidad en la *descripción detallada de las competencias que se adquieren en la titulación*. Es por esto que ahora, con la elaboración de este trabajo, he buscado realizar un trabajo distinto que no hubiera hecho hasta el momento y que me sirviera para aprender algo nuevo.

Con este trabajo busco aprender y tratar una materia que no he tenido la posibilidad de estudiar en una asignatura específica en la carrera y sobre la que quiero indagar y conocer más a fin de poder dedicarme a ello en un futuro próximo.

Los objetivos generales y específicos del trabajo son los siguientes:

### **Objetivos generales:**

Conocer el funcionamiento de las nuevas normas técnicas de auditoría (NIA-ES) a aplicar a partir de enero de 2015 y tener una mayor visión de en qué consiste la profesión, de las leyes y normas que lo regulan así como del papel que cumplen las sanciones en auditoría.

## **Objetivos específicos:**

- Ver las diferencias entre las normas técnicas de auditorías vigentes en este momento, relativas a la evidencia de auditoría, y las nuevas NIA-ES.
- Entender en que consiste *la evidencia de auditoría*, su finalidad así como el proceso que se lleva a cabo para obtenerla.
- Aprender los procedimientos empleados por los auditores en la obtención de evidencia.
- Entender los riesgos de incorrección material y su proceso de valoración, concepto vinculado con la obtención de auditoría.
- Analizar empíricamente las sanciones impuestas por el ICAC en un periodo no estudiado hasta el momento.
- Ver si se imponen sanciones relacionadas con la obtención de evidencia de auditoría.
- Entender lo que supone una sanción para un auditor así como lo que significa la función de control que lleva a cabo el ICAC.

## **Aplicaciones y utilidad:**

La primera parte del trabajo, como texto especializado, sirve para entender una idea, en este caso el concepto de evidencia, y podría ser utilizado por todas aquellas personas interesadas en conocer como exige la ley que debe entenderse y aplicarse dicho concepto.

La segunda parte del trabajo ha requerido una labor de investigación que ha permitido informar sobre un tema inexistente hasta el momento, acerca de las sanciones impuestas en la última década, y que podría interesar tanto a auditores como al público en general.

A continuación comienza el trabajo con una pequeña introducción para entender la importancia de la auditoría así como la función del auditor, seguido de la primera parte que explicará cómo obtener evidencia de auditoría, la información necesaria para ello, los procedimientos y el proceso, para acabar con el estudio de las sanciones en auditoría que nos permitirá conocer los sujetos sancionados, las infracciones cometidas y las sanciones impuestas entre el periodo 2003-2014.

# **ÍNDICE**

---

## **1. Importancia de la auditoría y función del auditor**

### **2. Evidencia de auditoría**

#### **2.1 Evidencia suficiente y adecuada**

2.1.1 Evidencia suficiente.

2.1.2 Evidencia adecuada.

#### **2.2 Proceso de obtención de evidencia**

2.2.1 Procedimientos

2.2.2 Proceso para obtener evidencia de auditoría

2.2.2.1 Procedimientos de valoración de los riesgos de incorrección material.

2.2.2.2 Procedimientos de auditoría posteriores.

#### **2.3 Otra información que se utilizará como evidencia de auditoría**

2.3.1 Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas de la fiabilidad.

#### **2.4 Conclusiones acerca de la evidencia de auditoría y NIA-ES.**

## **3. Las sanciones en auditoría**

### **3.1 Ley reguladora**

3.1.1 Evolución de la regulación de las sanciones en auditoría.

3.1.2 Evolución de las sanciones con el cambio en la ley.

3.1.3 Legislación a aplicar.

### **3.2 Análisis de las sanciones impuestas por el ICAC en el periodo 2003-2014.**

3.2.1 Sujetos sancionados

3.2.2 Número de sanciones emitidas por año

3.2.3 Tipos de infracciones

3.2.4 Sanciones impuestas

3.2.5 Conclusiones acerca de las sanciones

## **4. Conclusiones generales del trabajo**

## **5. Bibliografía**

## **6. Anexos**

# **1. IMPORTANCIA DE LA AUDITORÍA Y FUNCIÓN DEL AUDITOR**

---

**La auditoría de cuentas** surge ante la necesidad de que un órgano independiente verifique la información contable de las empresas con el fin de evitar que se produzca *riesgo de información*. En España hasta 1970 las auditorías solo se hacían para empresas privadas que poseían participación de capital extranjero y eran auditadas como lo exigía la norma de los países de donde provenían las inversiones de capital. A partir de 1970 se empezó a solicitar por empresas españolas de manera esporádica la realización de auditorías pero será con la llegada de la VIII directiva y la ley de Auditoría de cuentas de 1988 cuando se impulse la profesión con la obligación y ampliación de requisitos para que una sociedad sea auditada.

Como decíamos con anterioridad, la auditoría de cuentas busca eliminar el riesgo de información, el cual surge por diferentes motivos:

1. Lejanía de la información: Las empresas alcanzan un tamaño tal que la alta gerencia se distancia del nivel operativo que se encarga de elaborar la información. Esto puede llevar a que haya errores intencionados o no, y que no estén controlados del todo.
2. Tamaño de la empresa: Cuando hay un gran volumen de operaciones existe una mayor probabilidad de que haya errores en la información.
3. Componente humano: Conflicto entre lo que deberían mostrar y lo que quieren mostrar. Este hecho lleva a la existencia de contabilidad creativa.

Ante estas circunstancias **la auditoría de cuentas proporciona seguridad acerca de la información que presentan las empresas en sus estados financieros**. Los beneficios de la auditoría no son solo para las terceras partes interesadas, las cuales encuentran información más fiable sobre las empresas, sino que también tiene ciertas ventajas para las propias compañías auditadas. Permite mejorar la eficiencia del personal que trabaja, pues al saber que se van a someter a auditorías externas deberán esforzarse en realizar todo correctamente. Además permite que reciban un asesoramiento ya que al finalizar el proceso

de auditoría se elabora una carta interna de recomendación acerca de qué podría mejorar y que debilidades se han encontrado.

**El papel del auditor por tanto será el de formar una opinión** acerca de la entidad auditada con el fin de que los usuarios de la información puedan tomar decisiones con menor incertidumbre y mayor seguridad acerca de la veracidad de lo que leen y analizan.

Para poder formar una opinión el auditor o equipo de auditoría deberá recopilar información que le permita verificar los hechos económicos y financieros que presenta la empresa en sus cuentas anuales y poder, sobre esa base, fundamentar su opinión.

Esta recopilación de información y documentación es lo que se conoce como **evidencia de auditoría** y es lo que se va a desarrollar en la primera parte de este trabajado detalladamente a través de algunas de las nuevas NIA-ES que afectarán a los estados financieros auditados a partir del ejercicio 2015 y realizando comparaciones, cuando proceda, con las *Normas Técnicas de Auditoría* vigentes hasta este año. De esta manera trataremos de comprender mejor la labor del auditor y su obligación como profesional.

## **2. EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

---

Bajo la base de la reciente NIA-ES 500 desarrollaremos las siguientes ideas:

1. Que consideramos evidencia.
2. Definir la responsabilidad que tiene el auditor para diseñar los procedimientos que le permitan identificar evidencias.
3. Conocer los requisitos de la evidencia de auditoría: Que sea suficiente y adecuada.
4. Los procedimientos existentes.
5. El proceso de obtención de evidencia de auditoría.

**Evidencia de auditoría:** Es toda información que emplea el auditor para poder sacar las conclusiones en las que basar la opinión del informe de auditoría. La evidencia podrá ser sacada tanto del registro contable como de otra información que no esté incluida en dicho registro.

Además la NIA-ES 500 añade:

*“El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A1-A25)”*

Si comparamos la definición de la NIA-ES 500 con lo especificado en las Normas Técnicas de Auditoría (a partir de ahora NTA) podemos observar como la finalidad sigue siendo la misma, es decir, en ambos caso el fin último es obtener evidencia suficiente y adecuada para sustentar una opinión.

Definición NTA:

*“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 poder expresar una opinión respecto de las mismas”.*

## 2.1 EVIDENCIA SUFICIENTE Y ADECUADA

### 2.1.1 Evidencia suficiente

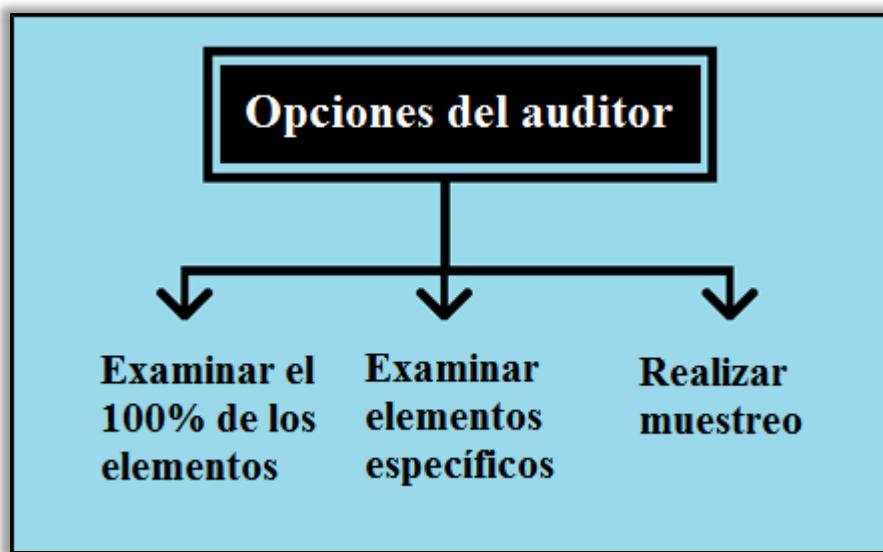
Existirá evidencia **suficiente** cuando la cantidad de información analizada te permita obtener evidencia.

El nivel de información necesario para obtener evidencia de auditoría depende fundamentalmente de dos aspectos que valorará el auditor:

- Los riesgos de incorrección (a mayores riesgos, mayor será la evidencia necesaria).
- La calidad de la evidencia (a mayor calidad, la exigencia de información podrá ser menor.)

#### Sobre qué elementos se realizarán pruebas para obtener evidencia suficiente

Habrá que determinar el grado de intensidad necesario a aplicar en el análisis de la información y por tanto habrá que valorar qué examinar:



Como muestra el gráfico, el auditor podrá elegir entre:

- a) Examinar el 100% de los elementos.
- b) Solo examinar elementos específicos.
- c) Muestreo de auditoria.

Dependiendo de las circunstancias concretas se podrá emplear una o varias opciones combinadas.

- a) **Elegir analizar todos los datos** que abarcan un tipo de transacción o saldo contable es beneficioso cuando los elementos que forman la población no son muchos, cuando existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionarían evidencia suficiente y adecuada o cuando sea eficaz el examen de la totalidad en términos de coste.
- b) **Seleccionar elementos específicos** llevará al auditor a escoger según su juicio y por tanto cuanto mejor conozca la entidad, los riesgos que pudieran darse y las características de la población que se va a probar mejor y más exactas serán las conclusiones que saque. Los elementos específicos probados pueden ser:
  - Elementos clave: Elementos conocidos propensos a un riesgo, que son inusuales o sospechosos, que presentan un valor elevado o que suele ser habitual que sean erróneos.
  - Todos aquellos por encima de cierta cuantía: De esta manera quedará verificada una parte importante del montante total.
  - Elementos que proporcionen información que pudiera interesarle al auditor.

Esta selección de elementos no se hace mediante muestreo de auditoria por tanto no puede atribuirse a la totalidad de la población y no puede obtener conclusiones con respecto al resto de la población.

- c) **El muestreo** busca obtener conclusiones sobre la totalidad de la población extrayendo solo una muestra y realizando pruebas estadísticas a la misma. Las NTA además especifican que en caso de seleccionar las muestras según criterios subjetivos deberá especificar los motivos que le han llevado a dicha elección y justificar los criterios adoptados convenientemente en los papeles de trabajo.

## **2.2.2 Evidencia adecuada**

**La adecuación de la evidencia** es, al contrario que la suficiencia, una medida cualitativa de la evidencia. Engloba la relevancia y la fiabilidad requerida para poder sustentar las conclusiones con las que luego emitirá su opinión el auditor.

Es por esto que cuanto mayor sea el grado de relevancia y fiabilidad de la información tratada mayor será la calidad de la evidencia. Vamos a conocer más a fondo que se entiende por estos conceptos.

## **R**ELEVANCIA

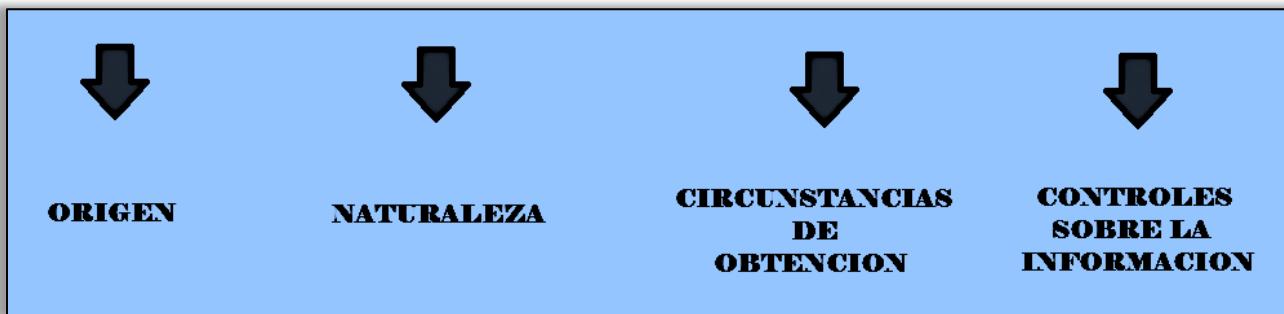
**Por relevancia se entiende la adecuación de los procedimientos a emplear según los requerimientos de información que necesite el auditor.**

Un claro ejemplo que muestra la NIA 500 es el siguiente: Si el objetivo de un procedimiento es conocer si existe sobrevaloración de las cuentas a pagar será oportuno y relevante revisar y realizar pruebas sobre todas las cuentas a pagar que estén registradas. Sin embargo, si lo que se busca es conocer si existe una infravaloración de las cuentas a pagar no sería muy relevante la información que pudiéramos encontrar en las cuentas registradas, pues ahí no se encontrarían. Sería preciso buscar pagos posteriores aun no archivados, no contabilizados, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes sin su correspondiente factura etc.

## **F**IABILIDAD

La fiabilidad de la información que se va a tratar es fundamental pues de ello dependerá que la evidencia de auditoría sea fiable también. Por ello, es preciso analizar de qué depende la fiabilidad de la información.

## DE QUÉ DEPENDE LA FIABILIDAD



La fiabilidad de la evidencia está relacionada con el origen, es decir, si su fuente de obtención es interna o externa, con su naturaleza, es decir, si la información que ha proporcionado evidencia es oral, visual y/o documental. Además como es obvio dependerá de los controles que se hayan llevado a cabo sobre la información y de las circunstancias en las que se ha obtenido.

Existen ciertas **generalidades que ayudan a obtener información más fiable**, aunque siempre hay que tener presente que pueden darse excepciones. Algunas generalidades serían:

1. **La información externa de fuentes independientes** a la entidad aumenta la fiabilidad de la evidencia. Siempre que dicha fuente esté bien informada y sea objetiva. Algun ejemplo de estas fuentes externas serían confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores.
2. Cuando los **controles** dedicados a la preparación y elaboración de la información son **eficaces** la fiabilidad de la evidencia es mayor.
3. La evidencia que se obtiene directamente por el **auditor** a través de su **propia experiencia y observación** es mucho más fiable que la obtenida indirectamente.
4. **La evidencia obtenida a través de un documento o soporte físico** que lo demuestra será más fiable que la obtenida verbalmente.

5. Los documentos originales aportan más fiabilidad que aquellos obtenidos y tratados por ordenador los cuales podrían haber sido manipulados.

## 2.2 PROCEDIMIENTOS Y PROCESO PARA LA OBTENCIÓN DE EVIDENCIA

**La mayor parte del trabajo de un auditor es la recopilación de la información y su evaluación para poder obtener evidencia de auditoría y formar una opinión.** Los procedimientos para su obtención pueden ser:

- Inspección, observación, confirmación, recálculo, re ejecución, procedimientos analítico e indagación, todo ello combinado entre sí.

### 2.2.1 Procedimientos

Analizando los procedimientos a los que aluden las NTA y la nueva NIA-ES 500 e indagando en sus definiciones llegamos a la conclusión de que la diferencia en sus denominaciones no es significativa pues se trata de los mismos procedimientos, exceptuando el de re ejecución que no está incluido en las NTA.

PROCEDIMIENTOS	
NTA	NIA-ES 500
Inspección	Inspección
Observación	Observación
Confirmaciones	Confirmación externa
Cálculos	Recálculo
	Reejecución
Técnicas de examen analítico	Procedimientos analíticos
Preguntas	Indagación

Estos serían, según detalla más ampliamente la NIA-ES 500, los siguientes:

#### *Inspección*

---

Hace referencia a la labor de **examinación de los documentos** y registros que posee la empresa, tanto generados de manera interna como externa, así como la **revisión de los activos físicos**.

En función de la fuente y de la naturaleza de los documentos externos estos tendrán una mayor o menor fiabilidad. Con respecto a los documentos internos la fiabilidad de estos dependerá de la eficiencia de los controles sobre su elaboración, como ya ha quedado claro anteriormente.

En ocasiones el documento en sí es una evidencia de auditoría sobre un activo. Un ejemplo de ello es un documento sobre un instrumento financiero como pudiera ser un bono o acciones. No obstante, el documento puede que no proporcione la suficiente evidencia sobre su propiedad o valor.

La inspección de los activos tangibles proporcionara evidencia sobre su existencia pero no sobre su valoración o sobre su propiedad, derechos y obligaciones sobre los mismos.

#### *Observación*

---

Se trata de **presenciar como otra persona ejecuta un procedimiento** o proceso rutinario de la empresa.

Un ejemplo sería la observación del recuento de existencias realizado por el personal de la empresa o la observación de cómo se elaboran determinadas actividades de control.

La evidencia en este caso queda limitada en dos sentidos:

- Limitada al momento en el que se realiza dicho proceso o procedimiento.
- Limitada al hecho de que la observación del acto puede modificar el modo en el que se realiza el proceso o procedimiento.

Es por esto que existe un tipo de observación que se denomina oculta por el cual el auditor permanece al margen sin ser visto con el fin de no influir ni alterar el fenómeno observado.

#### *Confirmación externa*

---

Una afirmación por **parte de un tercero** se podrá considerar evidencia siempre y cuando dicha confirmación quede **materializada en un papel**, soporte electrónico u otro medio y vaya expresamente dirigido al auditor. Este tipo de procedimiento se suele emplear para

confirmar saldos contables y sus componentes preguntando a proveedores, clientes etc pero también puede emplearse para otros fines, como por ejemplo, la confirmación de transacciones y contratos con terceros, para conocer si se han producido modificaciones en las cláusulas de algún acuerdo etc.

#### *Recálculo*

---

Busca **conocer la exactitud de los datos matemáticos** que estén presentes en los diferentes documentos de la compañía. Con la introducción de las nuevas tecnologías dichos cálculos suele ser más frecuente que se realicen con programas.

#### *Reejecución*

---

Acción por la cual **el auditor vuelve a realizar algún procedimiento o control** que en principio se realizó por algún miembro encargado de la compañía.

#### *Procedimientos analíticos*

---

Consiste en evaluar la información financiera y compararla con las expectativas del auditor. Para ello se lleva a cabo un análisis conjuntos de datos financieros y no financieros con el fin de que se obtenga un análisis lo más riguroso posible. También se investigarán las variaciones o relaciones que se muestren incongruentes con otra información relevante o que difieran del valor que se espera normal en importes significativos.

#### *Indagación*

---

A través de la consulta a tercera personas se busca conocer y corroborar tanto información financiera como no financiera. Estas personas pueden pertenecer a la entidad o ser de fuera. Es habitual que este procedimiento se utilice a lo largo de toda la auditoría complementariamente cuando se están realizando otros procedimientos. Puede darse la indagación formal, por la cual la información queda retratada en papel o, lo más habitual y espontáneo, la indagación verbal informal. El auditor debe de llevar a cabo la evaluación de las respuestas como parte del proceso de indagación. En algunos casos a partir de las

respuestas el auditor puede considerar oportuno modificar o llevar a cabo algún procedimiento adicional.

En algunos casos el auditor puede requerir declaraciones escritas de la dirección y/o de los responsables del gobierno de la empresa para atestiguar las indagaciones verbales.

Cabe destacar que la indagación por sí sola no proporciona evidencia de auditoría suficiente.

### 2.2.2 Proceso para obtener evidencia de auditoría

Una vez conocidos los procedimientos vamos a ver **cómo se organiza el proceso de obtención de evidencia** en el cual vamos a poder aplicarlos.

El proceso de obtención de evidencia lo podemos dividir en dos fases tal como determinan la NIA 315 y 330.



**En primer lugar** el auditor deberá aplicar **procedimientos de valoración del riesgo** con el fin de obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno así como del control interno, con la finalidad de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, que puedan existir tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos. **En la segunda fase** del proceso, habiendo detectado los riesgos significativos, se procederá a

diseñar los **procedimientos de auditoría posteriores necesarios** para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

1. Procedimientos de valoración del riesgo.
2. Procedimientos de auditoría posteriores que comprenden:
  - Pruebas de controles cuando lo exija la NIA o lo considere oportuno el auditor.
  - Procedimientos sustantivos que incluyen tanto pruebas de detalle como procedimientos analíticos sustantivos.

Todos los procedimientos explicados en el apartado anterior pueden entrar dentro de cualquiera de estas categorías dependiendo del contexto en el que el auditor lo aplique.

#### 2.2.2.1 Procedimientos de valoración de los riesgos de incorrección material

Para determinar los riesgos que pudieran existir deberemos



a) **Identificar** los riesgos de incorrección material

b) **Valorar** los riesgos de incorrección material en



**Los estados financieros**

**Las afirmaciones**

Antes de conocer el proceso vamos a explicar que se entiende por *incorrección material* y por *afirmaciones*:

##### **Incorrección material**

Por incorrección material entendemos el fraude o error (antes conocido como fraude o irregularidad) presente en los estados financieros.

##### **Afirmaciones**

- **¿Qué son las afirmaciones?**

Al elaborar los estados financieros según las normas contables las empresas implícita o explícitamente realizan una serie de afirmaciones acerca de la existencia, el acaecimiento,

la integridad, la valoración, medición, presentación y desglose de los diferentes elementos que componen las cuentas anuales. Es decir, al presentar las cuentas estás confirmando que estás presentando tu información financiera ateniéndote a la normativa contable que te corresponde. La labor del auditor será comprobar el cumplimiento de todo ello.

La NIA-ES 315 clasifica las **afirmaciones** en tres categorías:

	<b>AFIRMACIÓN</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
<b>Sobre tipos de transacciones y hechos del periodo auditado en ese momento.</b>	<b>Ocurrencia (Acaecimiento)</b>	Las transacciones y los hechos registrados <b>corresponden a la entidad y realmente han ocurrido.</b>
	<b>Integridad</b>	Se han registrado <b>exactamente todas</b> las transacciones y hechos que tenían que registrarse.
	<b>Exactitud</b>	Las cantidades y demás datos relativos a las transacciones y hechos <b>se han registrado correctamente.</b>
	<b>Corte de operaciones</b>	Se han registrado <b>en el periodo contable correcto.</b>
	<b>Clasificación</b>	Se han registrado <b>en las cuentas que les corresponde.</b>
<b>Sobre saldos contables al cierre del ejercicio.</b>	<b>Existencia</b>	<b>Los activos, pasivos y patrimonio neto presentes existen.</b>
	<b>Derechos y obligaciones</b>	La entidad realmente <b>posee los derechos de los activos y asume las obligaciones de los pasivos.</b>
	<b>Integridad</b>	Se han registrado todos los activos, pasivos y elementos del patrimonio neto que <b>debían registrarse.</b>
	<b>Valoración e imputación</b>	Los activos, pasivos y el patrimonio neto se muestran correctamente por sus importes y <b>cualquier ajuste de valoración o imputación ha sido registrado.</b>
<b>Presentación e información a revelar en la memoria.</b>	<b>Ocurrencia</b>	Los hechos, las transacciones y los otros datos revelados <b>corresponden a la entidad y han ocurrido.</b>
	<b>Integridad</b>	<b>Se han incluido todas</b> las revelaciones que debían haber sido incluidas en los estados financieros.
	<b>Clasificación y comprensibilidad</b>	Las revelaciones e información financiera que muestran los estados financieros están <b>expresadas con claridad.</b>
	<b>Exactitud y valoración</b>	La información financiera y demás información <b>se muestra fielmente y por las cantidades adecuadas.</b>

### **a) Identificación de los riesgos de incorrección material**

---

Con el fin de encontrar los riesgos de incorrección material existentes tanto en las cuentas anuales como en las afirmaciones sobre saldos contables, transacciones e información a revelar, el auditor deberá:

- 1º **Identificar los riesgos** mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno y mediante el conocimiento de sus controles y de las diferentes transacciones, saldos contables e información relevante en sus estados financieros.
- 2º **Valorar los riesgos que se han detectado** y analizar si están relacionados con los estados financieros y si pudieran influir en muchas afirmaciones.
- 3º **Identificar las posibles incorreciones en las afirmaciones** que pudieran darse.
- 4º **Considerar la probabilidad** de que existan incorreciones, incluso incorreciones múltiples, y ver si por su magnitud esa incorrección podría determinarse como una incorrección material.

La valoración del riesgo es fundamental para que el auditor pueda proceder a determinar la naturaleza, momento de realización y la extensión que deberán de tomar los sucesivos procedimientos de auditoría para detectar con más facilidad incorreciones materiales.

Es importante tener en cuenta que por sí solos los procedimientos para valorar los riesgos no proporcionan evidencia de auditoría.

#### **b.1) Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.**

---

**Podemos definirlos como aquellos riesgos que afectan de manera general a los estados financieros en su conjunto,** y potencialmente a algunas afirmaciones.

No son riesgos que necesariamente se puedan identificar con afirmaciones específicas.

Ejemplos de este tipo de riesgos serían:

- Control deficiente por parte de la entidad a causa de una dirección incompetente.
- Se encuentran en declive los recursos económicos de la empresa.

Estas dos situaciones pueden afectar de manera general a los estados financieros y requerir de una respuesta global por parte del auditor pero no lo podemos relacionar directamente con una afirmación en concreto.

Los riesgos referidos a las cuentas anuales pueden ser especialmente importantes para detectar la existencia de incorrección material debido a fraude, según indica la NIA 315.

### **b.2) Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones**

---

**Determinar los riesgos de fraude o error en las afirmaciones** (sobre las transacciones, saldos contables e información a revelar) va a facilitar la determinación de naturaleza, extensión y momento de realización de los procedimientos de auditoria a aplicar posteriormente para obtener evidencia suficiente y adecuada.

#### **2.2.2.2 Procedimientos de auditoria posteriores**

El auditor diseñará y determinará que procedimientos de auditoria son necesarios tras haber realizado la valoracion del riesgo de incorreciones materiales y en base a los resultados obtenidos en la misma.

Existen dos tipos de pruebas:

1. **Las pruebas de controles** son pruebas que se llevan a cabo por el auditor sobre los controles internos de la empresa auditada para conocer su eficiencia y prevenir, detectar y corregir errores de incorrección material.

Para obtener evidencia sobre la eficiencia operativa de los controles el auditor recurrirá a la indagación junto a otros procedimientos complementarios. El auditor conocerá con estas pruebas como han respondido los controles durante el periodo de la auditoría, la congruencia con la que se han aplicado, los medios utilizados y las personas involucradas.

**La frecuencia con la que realizar estas pruebas dependerá del juicio del auditor.** Dicha frecuencia será mayor cuando mayor sea el riesgo de incorreciones materiales. Por el contrario, en otras ocasiones, el auditor puede considerar que es suficiente la evidencia de auditoria que se obtuvo en auditorías anteriores sobre los controles. Esta situación se dará en dos ocasiones, cuando no se hayan producido cambios sustantivos desde la última prueba de control o cuando se considere que el riesgo existente no es significativo. El auditor entiende por riesgo significativo aquel riesgo reconocido y estimado de incorrección material que requiere una consideración especial.

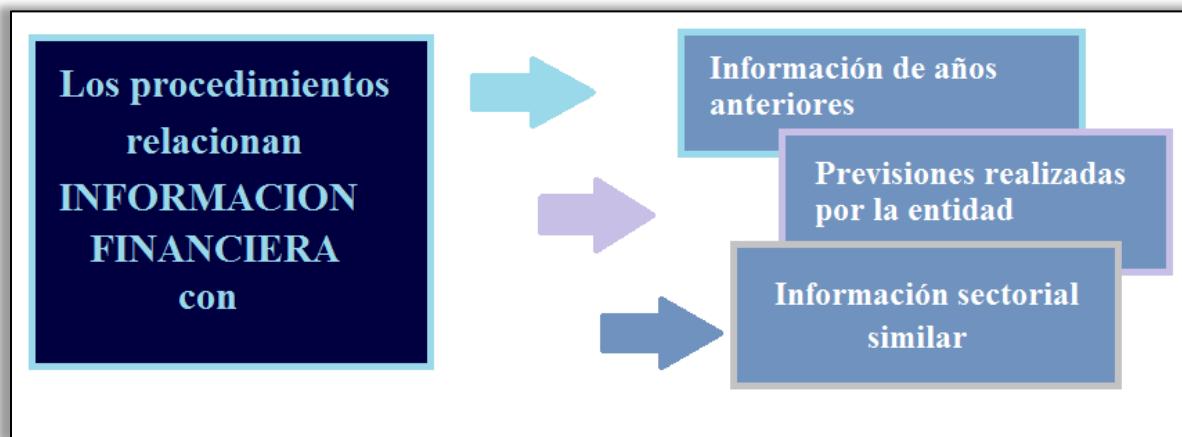
2. **Los procedimientos sustantivos.** Son aquellas pruebas que realiza el auditor con el fin de detectar incorreciones materiales en las afirmaciones. Estos procedimientos son complementarios a las pruebas de control y su intensidad dependerá de la efectividad de las pruebas de control que hayamos llevado a cabo. Si las pruebas de control realizadas han sido satisfactorias y nos ha permitido obtener evidencia de auditoria, no será necesario insistir mucho con los procedimientos sustantivos y si, por el contrario, las pruebas no han sido satisfactorias o no se han realizado deberemos establecer procedimientos sustantivos que tengan un alcance alto para obtener evidencia de auditoria.

Con independencia de los riesgos detectados en la fase de valoración del riesgo de incorreciones el auditor aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. Esto es así porque la valoración del riesgo es un juicio que emite el auditor y puede ocurrir que no se hayan detectado todos los riesgos reales de incorrección material.

Podemos desglosar estos procedimientos en dos tipos de pruebas:

1. **Procedimientos analíticos (NIA 520):** Análisis de las relaciones existentes entre datos financieros y no financieros para poder evaluar de la información financiera de la empresa.

A la hora de llevar a cabo los procedimientos se podrá comparar informaciones muy diversas como se ilustra en el siguiente cuadro:



1. Información de períodos anteriores.
2. Previsiones de la entidad auditada: Presupuestos, pronósticos, estimaciones de amortización...
3. Información sectorial: Comparación con datos medios del sector, con entidades de tamaño similar etc.

Decidir acerca de si es conveniente aplicar procedimientos analíticos o no dependerá del juicio del auditor y de lo que él considere oportuno para reducir el riesgo de auditoria en las afirmaciones. Este tipo de procedimientos suelen ser muy fiables cuando existe un gran volumen de transacciones y son resultados previsibles en el tiempo.

**Ejemplos:**

1. *Modelo predictivo simple*: Si las nóminas de los empleados son fijas el auditor podrá estimar los costes salariales totales en un gran porcentaje de acierto y sin necesidad de recurrir a pruebas de detalle sobre sus nóminas.
2. *Uso de ratios*: Se puede recurrir a ratios del mercado muy reconocidos, por ejemplo al margen de beneficio, para sustentar los importes presentados por la entidad y obtener así la evidencia.

Si se descubren variaciones e incongruencias con alguna información relevante o difieren de los valores esperados en una cuantía relativamente significativa el auditor deberá:

- Proceder al método de indagación ante la dirección y obtener por tanto evidencia de auditoría por esta vía.
- Llevar a cabo otros procedimientos que considere adecuados para solucionar el problema.

Existen procedimientos que aportan diferentes niveles de seguridad. Si la evidencia no es muy clara deberá combinarse con otros métodos para reducir el riesgo de afirmación. Por ejemplo, emplear y comparar el margen bruto para confirmar la cifra de ingresos sería poco fiable pues no te muestra exactamente ningún tipo de ingreso ni de donde proceden pero podría servir para afianzar la evidencia si antes se han elaborado otros procedimientos más completos.

Se permitirá que la diferencia entre los valores registrados y los valores esperados aceptables sea mayor o menor en función de la importancia relativa de lo que se esté analizando y del riesgo que se considere normal asumir.

2. **Pruebas de detalle**: Sirven de apoyo para conseguir una mayor evidencia a la proporcionada por las pruebas de control y los procedimientos analíticos. Ejemplos comunes de este tipo de pruebas son:
  1. **Recurrir a terceras partes para su confirmación**. Por ejemplo para confirmar una transacción y sus características.
  2. **Pruebas de corte**: Procedimiento para verificar la integridad de la información auditada. Por ejemplo comprobar en un corte de ventas, que las ventas correspondientes al periodo auditado son las correctas, que no hay más ni menos.
  3. **Inspección física de activos**: Revisar y comprobar directamente la existencia de ciertos elementos (planta, propiedad, elementos, existencias...)
  4. **Revisión de determinados cálculos realizados por la empresa**: Por ejemplo la comprobación de las prestaciones sociales de los trabajadores a través de la comparación entre el cálculo propio del auditor y lo estipulado por la empresa.

5. **Revisión de las conciliaciones:** Revisar si existen cuentas de conciliación, si son veraces, si están implantadas en los estados financieros etc.
6. **Revisión de documentación soporte:** Es preciso revisar la información que actúa como soporte para verificar los hechos financieros. Por ejemplo la comprobación de facturas para verificar las ventas.
7. **Pruebas por ordenador:** Sobre todo cuando la compañía maneja gran cantidad de datos.
8. **Pasivos no registrados:** Acudir a información posterior al periodo auditado con el fin de localizar gastos y costes pertenecientes al periodo auditado.
9. **Pagos posteriores:** Recurrir al comprobante de un pago futuro para comprobar que estaba pendiente en el periodo auditado dicho saldo.

## **2.3 OTRA INFORMACIÓN QUE SE UTILIZARÁ COMO EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

La evidencia se obtiene principalmente de procedimientos que desarrolla el auditor a lo largo de la auditoría, no obstante, aparte de por procedimientos, el auditor obtendrá información de otras fuentes como:

1. **Auditorías anteriores** (Siempre que no se hayan producido cambios sustanciales entre un periodo y otro. Deberá aplicarse algún procedimiento para demostrar que sigue siendo relevante).
2. **Procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría** para la aceptación y continuidad de clientes.
3. **Registros contables:** Asientos contables y demás documentación de soporte tales como: Cheques, facturas, transferencias electrónicas, libros principales y auxiliares, libro diario, hojas de cálculo empleadas para obtener costes, e información relevante. Esta fuente de información será muy relevante a la hora de obtener evidencia.
4. **Información preparada por un experto en la dirección.** Un experto de la dirección es aquella persona u organización que se dedica a otro campo distinto de la contabilidad y la auditoria de la cual se utiliza su trabajo para facilitar la preparación de los estados financieros.

Si la información utilizada como evidencia se ha elaborado por un experto de la dirección, el auditor deberá:

- a) Evaluar la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto.
- b) Obtener conocimiento del trabajo de dicho experto.
- c) Evaluar la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría.

### 5. Otras fuentes internas y/o externas.

La evidencia comprende tanto la información que corrobora y sustenta las afirmaciones de la dirección como la que las contradiga. En determinados casos también se puede emplear para formar una evidencia la negativa de la dirección para proporcionar alguna información.

En ocasiones se considera más seguro obtener evidencia a través de una fuente externa a la empresa que si se corrobora de manera interna. Algun ejemplo de estas fuentes externas serían confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores.

#### 2.3.1 Incongruencia en la evidencia de auditoria o reservas de la fiabilidad de la misma.

El auditor deberá determinar las modificaciones y/o procedimientos adicionales que se precisen en caso de que:

- a) La evidencia de auditoria sea incongruente con la obtenida en otra fuente.
- b) El auditor tenga dudas sobre la fiabilidad de la información que utilizará como evidencia.

**A lo largo de todo el proceso, como es lógico,** la evidencia que se obtenga deberá ser registrada en los papeles de trabajo de auditor como justificación y soporte de trabajo efectuado.

## **2.4 CONCLUSIONES ACERCA DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA y NIA-ES.**

Al haber analizado las NIA-ES y NTA vemos como el concepto de evidencia de auditoría no ha variado, se asienta sobre los mismos principios de adecuación y suficiencia y se deduce la misma finalidad independientemente de la norma que se esté leyendo, por tanto, podemos decir que las NIA-ES referentes a la evidencia de auditoría respetan lo que establecían las NTA pero además amplían su contenido. Muestran un gran número de ejemplos de situaciones que se dan en el trabajo diario de un auditor además de especificar muchos más detalles para que se queden sin concretar el menor número de aspectos. La prueba de ello es que el concepto de evidencia en las NTA ocupa 4 páginas mientras que solo la NIA-ES 500 consta de 15.

Existen términos que no se habían conocido hasta ahora ya que la forma con la que están redactadas las NIA-ES es algo diferente a la actual normativa. Hay una serie de terminología y conceptos nuevos a los que tendrán que habituarse los auditores. Por ejemplo, se habla de errores y fraude, cuando antes se hablaba de errores e irregularidades y de afirmaciones en vez de afirmaciones de la Dirección.

Además se hace hincapié y desarrolla la idea de *identificación y valoración del riesgo de incorrección material a través del conocimiento de la entidad y entorno* en una NIA-ES dedicada solo para ello (NIA-ES 315), así como a *respuestas del auditor a los riesgos valorados* (NIA-ES 330).

Con respecto a lo que significa obtener evidencia podemos decir que es un concepto importante porque está presente a lo largo de todo el proceso de auditoría y es lo que nos va a permitir formar y sustentar la opinión y por tanto se deberá conseguir que la evidencia sea adecuada y suficiente para que la opinión sea fiel a la realidad.

### **3. LAS SANCIONES EN AUDITORÍA**

---

En esta segunda parte del trabajo se va a presentar un análisis empírico de las sanciones que han sido procesadas por vía administrativa en España desde el año 2003. Las sanciones a las que son sometidos tanto las sociedades de auditoría como los auditores individuales son publicadas todos los años en el boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor Dr. Ángel J. Navarro Gomollón y Cristina Bernad Morcate analizaron anteriormente las sanciones comprendidas entre 1992 y 2002 y para permitir su continuidad este nuevo análisis va a comprender desde el año 2003 hasta el último número del BOICAC publicado, en marzo de 2014.

De esta manera podremos ver si existen sanciones por el incumplimiento de la obtención de evidencia y conoceremos otros motivos por los que son sancionados auditorías y auditores. Además analizaremos el papel que cumple el Instituto de Contabilidad y Finanzas en su labor de control y lo que supone que una empresa auditora sea sancionada.

#### **3.1 LEY REGULADORA**

La primera ley completa sobre Auditoría de Cuentas en España entra en vigor en el año 1988 (ley 44/1988, de 12 de julio), la cual fue una adaptación a la octava directiva 84/253/CEE de auditoría de cuentas que buscaba una mayor transparencia informativa y un mejor funcionamiento de la empresa española al garantizar un mejor conocimiento de su situación económica, patrimonial y financiera.

Esta ley ha sufrido modificaciones en numerosas ocasiones: 4/1990, de 29 de junio; 13/1992, de 1 de junio; 3/1994, de 14 de abril; 2/1995, de 23 de marzo; 37/1998, de 16 de noviembre; 44/2002, de 23 de noviembre; 62/2003, de 30 de diciembre; y 16/2007, de 4 de julio.

**Las sanciones**, que han estado reguladas desde el primer momento, se han visto ampliadas y/o modificadas con las leyes de 1992, 2002 y finalmente con la nueva ley 12/2010, de 30 de junio, y con el texto refundido de 2011.

### **3.1.1 Evolución de la regulación de las sanciones en auditoría.**

Anteriormente las sanciones quedaban reguladas desde el artículo 15 hasta el 22 de la ley 19/1988, de 12 de julio pero ante su evolucionado, en la actualidad, las sanciones se contemplan a partir del artículo 32 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría del 2011 (TRLA). A continuación vamos a ver el proceso que ha permitido llegar hasta el TRLA vigente en la actualidad.

- **En 1992** se lleva a cabo la primera modificación que afecta a las sanciones.

*“La disposición adicional tercera modifica los artículos 17 y 18, con el fin de flexibilizar y perfeccionar el régimen de sanciones aplicables a los auditores y sociedades de auditoría.”*

- En esta modificación encontramos definidas por primera vez sanciones de carácter económico. Los límites quedan establecidos en un máximo del 10% de los honorarios del último ejercicio anterior a la imposición de la sanción y en un mínimo de 3005,06€ para las sanciones graves.
- **Con la ley 44/2002**, de 23 de noviembre, se produce una reforma del régimen sancionador en la cual podemos destacar:
  - La introducción de una nueva categoría en las infracciones pasando de estar clasificadas como graves y leves a poder diferenciar entre muy graves, graves y leves.
- **En el año 2010** se promulgó una nueva ley adaptada a la nueva Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo quedando con ello derogada la Directiva 84/253/CEE del Consejo sobre la que se basaba la ley de Auditoría de cuentas hasta ese momento. La finalidad principal de esta nueva directiva es una mayor armonización de los requisitos exigidos para llevar a cabo la actividad dentro del ámbito de la unión europea así como de los principios que rigen el sistema de supervisión pública dentro de la auditoría a nivel europeo. De nuevo, en el régimen

de sanciones se introducen algunas modificaciones, esta vez con el fin de corregir situaciones que se daban en la práctica diaria:

- Se incorporan normas para los casos en los que la sociedad auditada tenga condición de entidad de interés público.
  - Se definen nuevos sujetos infractores como serían las personas o entidades de la red del auditor, el socio no auditor y el auditor no socio que actúa en nombre de la sociedad de auditoría.
  - Se modifica el artículo 18 para regular el régimen de publicidad actualmente vigente de las Resoluciones sancionadoras.
  - Se incorporan nuevas sanciones y se modifican algunas al aumentar de rango.
- 
- Con el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se lleva a cabo una modificación de la estructura de los textos que han sido refundidos y con ello las infracciones y sanciones pasan a estar reguladas desde el artículo 32 al 37.

### 3.1.2 Evolución de las sanciones con el cambio en la ley.

En este apartado con el apoyo de 3 tablas se conocerá cómo se han modificado las sanciones impuestas a los diferentes sujetos. En todos los casos diferenciamos las sanciones según infracciones graves y muy graves y según la legislación aplicada.

En el primer caso, **al hablar del auditor individual**, vemos como los tipos de sanciones que se pueden imponer son por un lado una multa, o la imposición de una baja ya sea definitiva o temporal, siendo el límite mínimo 2 años y un día y el máximo 5. Con la evolución de la ley se ha producido un incremento de los límites monetarios de las sanciones estando actualmente entre 18.001€ y 36.000€ para las infracciones muy graves y entre 6.001€ y 12.000€ para las graves. Vemos como no hay sanciones para infracciones muy graves cometidas antes de 2003 debido a que, como hemos explicado anteriormente, la categoría de infracciones muy graves se implanta con la ley 44/2002 del 23 de noviembre.

Tabla 3.1.2-1

#### AUDITOR INDIVIDUAL

INFRACCIONES MUY GRAVES	INFRACCIONES GRAVES
-------------------------	---------------------

	MULTA				BAJA DEFINITIVA	MULTA				BAJA DEFINITIVA
	Min	Max	Min	Max		Min	Max	Min	Max	
Ley aplicable a sanciones cometidas hasta 2003						3.005,06 €	10% honorarios		5 años	x
Ley aplicable a sanciones cometidas hasta 2010	12.001 €	24.000 €	2 años y 1 día	5 años	x	6.001 €	12.000 €		2 años	x
Ley a partir de 2010	18.001 €	36.000 €	2 años y 1 día	5 años	x	6.001 €	12.000 €		2 años	x

Con respecto a las **sanciones aplicadas a las sociedades auditadoras** cabe destacar que los límites mínimos por lo general son más altos que los impuestos a los auditores individuales ya que estas tienen una mayor capacidad de trabajo y perciben mayores honorarios. Las multas impuestas han pasado a ser más sencillas de calcular ya que han dejado atrás lo aplicable hasta 2010 que determinaba que las sanción graves serían multas entre el 10% y 20% de los honorarios facturados por auditoría en el ejercicio anterior al que se impone la sanción no pudiendo ser esta cantidad inferior a la menor de las cantidades entre 300.000€

y 6 veces lo facturado en el trabajo sancionado. Ahora el límite inferior es 24.000€ para infracciones muy graves y el máximo un 3% y 6% de los honorarios. Para el caso de las multas por infracciones graves ocurre lo mismo pero con otros límites inferiores como se puede ver en la tabla 3.2.1-2. Con respecto a las bajas, vemos como no existe como sanción la baja temporal pues resulta lógico que esta tipología solo sea aplicable a auditores y no a sociedades. Una sanción semejante a la baja temporal y que sí se aplica en casi todos los casos de sanción es la incompatibilidad de auditar a la empresa concreta para la que se ha hecho el trabajo sancionado durante los 3 años siguientes al de la sanción impuesta (artículo 17 apartado 2). Con respecto a la baja definitiva, en este caso, solo podría darse a partir de 2003 ante sanciones muy graves siendo estos casos realmente escasos o inexistentes.

Tabla 3.1.2-2

SOCIEDAD AUDITORA						
	INFRACCIONES MUY GRAVES			INFRACCIONES GRAVES		
	MULTA		BAJA DEFINITIVA	MULTA		BAJA DEFINITIVA
	Min	Max		Min	Max	
Ley aplicable a sanciones cometidas hasta 2003				3.005,06 €	10% honorarios	x
Ley aplicable a sanciones cometidas hasta 2010	La cantidad menor entre: <ul style="list-style-type: none"><li>• 300.000€</li><li>• 6 veces la cantidad facturada por el trabajo relacionado con la infracción.</li></ul>	Entre el 10,1% y 20% de los honorarios	x	La cantidad menor entre: <ul style="list-style-type: none"><li>• 150.000€</li><li>• 3 veces la cantidad facturada por el trabajo relacionado con la infracción.</li></ul>	10% honorarios	x
Ley a partir de 2010	24.000 €	Entre 3 y 6% de los honorarios	x	12.000 €	3% honorarios	

Cuando hablamos del **auditor que ha sido sancionado conjuntamente a una sociedad** por un trabajo de auditoría concreto podemos observar como los límites de las multas son parecidos aunque algo inferiores a lo que se impone a un auditor individual. Entre la legislación de 2002 y 2010 no ha habido variación de las sanciones, quedando estas mostradas claramente en la tabla 3.1.2-3.

Tabla 3.1.2-3

	AUDITOR CORESPONSABLE DE LA INFRACCION									
	INFRACCIONES MUY GRAVES				INFRACCIONES GRAVES					
	MULTA		BAJA TEMPORAL		BAJA DEFINITIVA	MULTA		BAJA		BAJA DEFINITIVA
	Min	Max	Min	Max		Min	Max	Min	Max	
Modificación 13/1992 aplicable hasta 2003						3.005,06 €	10% honorarios		5 años	x
Modificación 44/2002 aplicable hasta 2010	12.001 €	24.000 €	2 años y 1 día	5 años	x	3.001 €	12.000 €		2 años	
Ley 12/2010	12.000 €	24.000 €	2 años y 1 día	5 años	x	3.000 €	12.000 €		2 años	

### 3.1.3 Evolución de las infracciones

Las infracciones también han sufrido una evolución con las sucesivas modificaciones de la ley. Entre los cambios, destaca la incorporación de una nueva categoría de infracciones pudiéndose así diferenciar entre muy graves, graves y leves, la incorporación de infracciones más específicas según lo requería la práctica de la profesión y el cambio de rango de algunas de las infracciones. Con todo ello, en la actualidad las principales infracciones que encontramos en el TRLA 2011 son:

#### INFRACCIONES MUY GRAVES

Artículo	Infracción
33 a)	<b>“La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.”</b>
33 b)	“El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 12.1, 13, 15, 16, 17 o 18, en relación con el deber de independencia, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.”
33 c)	<b>La negativa o resistencia por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho Organismo de cuanta</b>

	información o documentos sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 28.
33 d)	El <b>incumplimiento del deber de secreto</b> establecido en el artículo 25.
33 e)	La <b>utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida</b> en el ejercicio de sus funciones.
33 f)	El incumplimiento de la <b>prohibición impuesta con arreglo al artículo 37.3.</b>
33 g)	El <b>incumplimiento del deber de conservación y custodia</b> establecido en el artículo 24, salvo que concurran causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría.

La ley 12/2010, que es la que más se va a aplicar en el análisis, informa de estas mismas infracciones cambiando exclusivamente el artículo que lo regula.

Como se puede observar, las razones por las que se puede catalogar una infracción como muy grave son muy variadas. En la mayoría de los casos son aspectos que afectan a los principios de integridad, objetividad e independencia. Con la modificación del año 2002, en la que se incorporó esta nueva categoría, ya quedaron definidas las cinco primeras sanciones que muestra el cuadro, siendo las dos últimas agregadas posteriormente.

## INFRACCIONES GRAVES

Artículo	Infracción
34 a)	“ <b>El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas</b> contratada en firme o aceptada [...], la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría; así como la emisión de un informe de auditoría que, por razón de la fecha de su emisión, no sea susceptible de cumplir con la finalidad para la que fue encargado el correspondiente trabajo de auditoría, por causas imputables al auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.”
34 b)	“ <b>El incumplimiento de las normas de auditoría</b> que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.”
34 c)	“El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de esta Ley <b>en relación con el deber de independencia</b> de los auditores de cuentas, siempre que no hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, o el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8 quáter, 8 quinquies u 8 sexies de esta Ley.”

- 34 d)** “La falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta.”
- 34 e)** “La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría de cuentas.”
- 34 f)** “El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera.”
- 34 g)** “La emisión de un informe, identificándose como auditor de cuentas, en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas estén atribuidos por ley a auditores de cuentas, cuando su redacción o presentación pueda generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.”
- 34 h)** “La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente.”
- 34 i)** “El incumplimiento de lo establecido en el artículo 12.1, en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando estas sean insuficientes o no se hayan establecido.”
- 34 j)** “La falta de cumplimiento en plazo de los requerimientos formulados en el control de calidad a que se refiere el artículo 28.1.”
- 34 k)** “El incumplimiento de la obligación de publicar el informe anual de transparencia o cuando el informe publicado contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta, de acuerdo con el contenido previsto en el artículo 26.”
- 34 l)** “La negativa o resistencia por parte de los sujetos no auditores a que se refieren los artículos 17 y 18, al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho Organismo de cuenta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de dichas competencias, con arreglo a lo establecido en el artículo 28.2.”
- 34 ll)** “La inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría.
- 34 m)** “La falta de comunicación del incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes o sociedades de auditoría, cuando hayan continuado ejerciendo su actividad.”

34 n)	“El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7.7 <b>en cuanto al seguimiento de formación continuada.</b> ”
34 ñ)	“ <b>La firma</b> de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría <b>por un auditor</b> de cuentas que <b>no esté expresamente designado por dicha sociedad para su realización.</b> ”
34 o)	“ <b>El incumplimiento de la obligación de permitir al auditor de cuentas o sociedad auditora</b> sucesora, en el caso de sustitución del auditor de cuentas de la entidad auditada, o al auditor de cuentas o sociedad de auditoría del grupo, en el caso de auditoría de cuentas consolidadas, <b>el acceso a la documentación relacionada con la entidad auditada o con las entidades consolidadas, respectivamente.</b> ”

En el año 2002 quedaron especificadas hasta la sanción h) mientras que el resto se incorporaron posteriormente. Veremos cuando profundicemos en el estudio como algunas de las infracciones graves no han sido cometidas en ninguno de los casos y por tanto, será un grupo más reducido el que corresponderá a las infracciones graves cometidas y estudiadas.

Las infracciones leves no son objeto de publicación en los boletines del ICAC, por tanto desconocemos todos los datos acerca de ellas y no podemos proceder a analizarlas.

### 3.1.4 Legislación a aplicar.

Una vez que hemos visto cómo ha ido evolucionando la ley de auditoría de cuentas vamos a determinar la ley a tener en cuenta en cada momento:

1. La ley 44/1988 modificada en 1992 para las infracciones anteriores a 2003, ya que aunque se publique en 2003 la sanción, la infracción corresponde a un periodo de tiempo anterior y por tanto queda regulada con la ley de dicho momento.
2. La ley 44/1988 cuya última modificación fue con la ley 44/2002, de 23 de noviembre, para las sanciones correspondientes a trabajos realizados hasta el año 2010. Esta será la ley que más se aplique al comprender casi todo el periodo de tiempo estudiado.

3. La ley de 12/2010 para las sanciones que comprenden prácticamente todo el final del periodo analizado ya que aunque el texto refundido de 2011 empieza a tenerse en cuenta en las últimas sanciones analizadas la mayoría de estas son anteriores al año 2011 y por tanto aún se emplean los artículos vigentes en la ley 12/2010.

## **3.2 ANÁLISIS DE LAS SANCIONES IMPUESTAS POR EL ICAC EN EL PERÍODO 2003-2014.**

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas asume la función de control sobre la profesión de Auditoría con el fin de que se desarrolle de la manera más profesional posible, buscando asegurar la calidad y el rigor dentro del trabajo del auditor. La auditoría es una profesión que vela por la transparencia y fiabilidad de la información económico financiera de las empresas de nuestra sociedad y es por esto que se debe de cuidar y buscar la credibilidad de la misma pues son muchas las partes interesadas en la información de las empresas; no son solo las propias sociedades sino otros muchos como inversores, acreedores, mercados, sector público etc. A través de las sanciones y el control continuo de los trabajos de auditoría que realizan los auditores en España, el ICAC consigue que la profesión se desarrolle cumpliendo con la ley y los principios y normas técnicas de auditoría en la mayoría de los casos. Podemos pensar que las sanciones que se imponen son muy reducidas en comparación con el total de trabajos de auditoría que se llevan a cabo cada año en nuestro país y por ello podemos afirmar que la mayoría de los auditores son profesionales que realizan su trabajo correctamente, conforme a la ley de auditoría de cuentas.

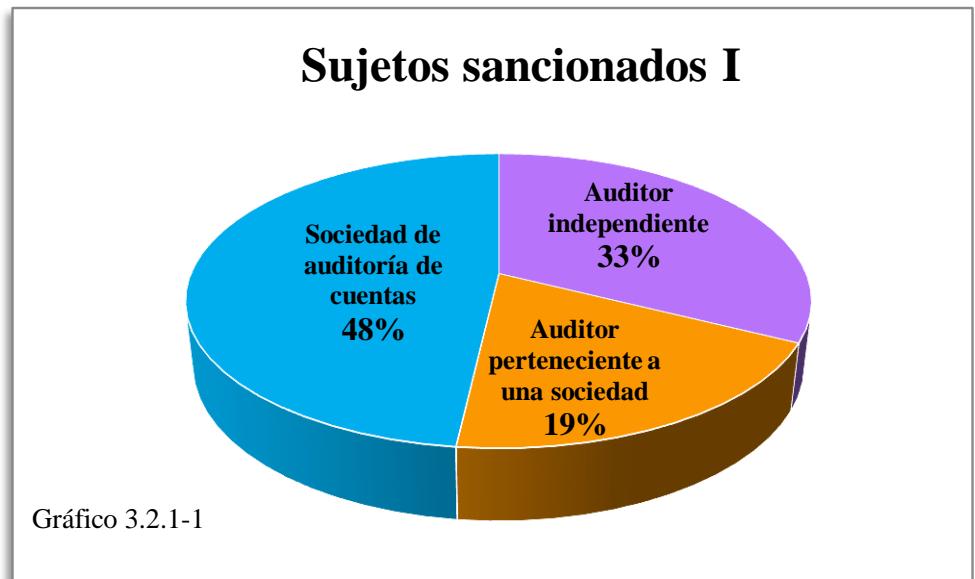
### **3.2.1 Sujetos sancionados**

**El número de sanciones impuestas** en el periodo que va desde marzo de 2003 a marzo de 2014 han sido de un total de 469.

Los sujetos a los que se imponen las sanciones cada año pueden ser **auditores individuales, sociedades de auditoría y auditores pertenecientes a una sociedad que no trabajan por cuenta propia.**

### Grafico 3.2.1-1

En el periodo estudiado 152 sanciones se han impuesto a auditores independientes, 226 a sociedades de auditoría y 91 sanciones a auditores que no trabajan de manera individual sino que pertenecen a una sociedad. Como podemos

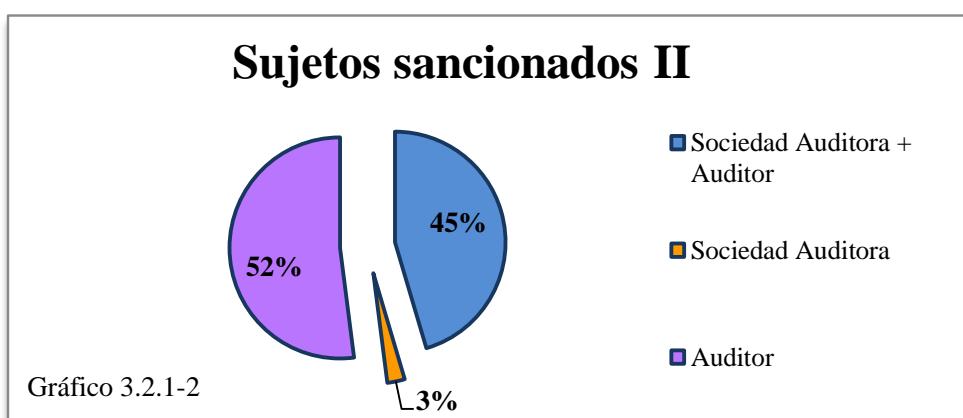


observar el 48% de las sanciones van para sociedades de auditoría mientras que si juntamos las sanciones que comenten los auditores tanto individuales como pertenecientes a una sociedad observamos cómo se les han impuesto el 52% del total de las sanciones siendo por tanto sancionados en un mayor número de ocasiones los auditores frente a las sociedades de auditoria, aunque no con mucha diferencia.

### Grafico 3.2.1-2

Realizando otro tipo de análisis acerca de los sujetos

descubrimos como en el 45,42% de los casos se sanciona conjuntamente a la sociedad de auditoría y al auditor corresponsable de la firma de las cuentas sancionadas. No obstante, en 12 ocasiones (3%), de las 225 que se sanciona a una sociedad, el sujeto sancionado ha sido únicamente la sociedad, sin quedar vinculado ningún auditor corresponsable. En el otro 52% de las ocasiones, como ya hemos dicho antes, se ha sancionado únicamente a un auditor, resultando por tanto este sujeto el más sancionado de los dos grupos.



Detalladamente en la tabla vemos el número de veces que ha sido sancionado cada sujeto:

Tabla 3.2.1-1

Sujeto sancionado	Nº veces	Porcentaje
Sociedad auditora y auditor	213	45,42%
Sociedad auditora	12	2,56%
Auditor	244	52,03%
<b>TOTAL</b>	<b>469</b>	<b>100,00%</b>

### 3.2.2 Número de sanciones emitidas por año



Partiendo del gráfico para nuestro análisis podemos observar como no existe un patrón definido a la hora de determinar el número de sanciones impuestas por año. Las sanciones serán mayores o menores en función del propio trabajo del auditor pero no existe un periodo de tiempo que estas sean considerablemente mayores.

Destacan los años 2007 y 2013 con 59 y 54 sanciones respectivamente seguidos por el años 2009 y 2011 que también son años con un elevado número de sanciones (54 y 48 respectivamente) mientras que el resto de los años el número de sanciones son algo menores resaltando el 2003 y 2010 como los años que menos sanciones se impusieron.

### 3.2.3 Tipos de infracciones

Las infracciones pueden distinguirse en graves, muy graves y leves. En este caso solo 31 sanciones de las 469 totales han sido por cometer alguna infracción considerada muy grave. Como en el BOICAC solo se da

**TIPO DE INFRACCIÓN**

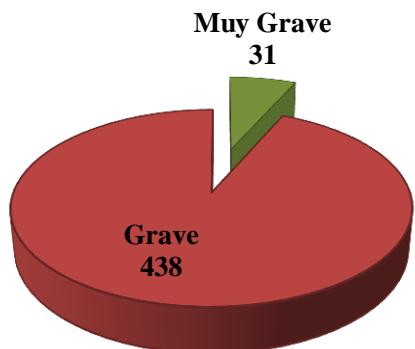


Gráfico 3.2.3-1

publicidad de las infracciones graves y muy graves, el resto de infracciones que se han impuesto y quedan por cuantificar son graves. Como podemos observar, este hecho se ha dado 438 veces lo que asciende a un 93,3% del total de infracciones.

#### A) *Infracciones muy graves*

Tabla 3.2.3-1

INFRACCIONES MUY GRAVES		Nº Sanciones
16.2.B	“El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8. 1 y 8.2 de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas.”	26
16.2.C	“La negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la no remisión a dicho Organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente Ley.”	5

De las 31 sanciones cometidas, 26 han sido por faltar al deber de independencia en lo que concierne a los artículos 8.1 y 8.2. y solo 5 han sido por impedir cumplir con la función de control del ICAC al no remitir la documentación o información necesaria para efectuar dicha función. Cabe destacar que en una de las cinco ocasiones la sanción impuesta fue la baja definitiva del auditor, siendo esta la única vez en los once años estudiados.

Como podemos ver son realmente pocos los casos en los que los auditores realizan infracciones verdaderamente graves.

Siguiendo con el tema estudiado en la primera parte, existe una infracción muy concreta acerca del incumplimiento de la evidencia de auditoría dentro de la categoría de infracciones muy graves:

*“La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.”*

Esta acción no ha sido cometida en ninguno de los casos, aspecto positivo pues nos hace pensar que la evidencia de auditoría se obtiene y se trata correctamente. No obstante, aunque no se haya dado la situación concreta de emitir una opinión distinta a lo que marca la evidencia, en la categoría 16.3.B de infracciones graves podemos incluir el no cumplimiento de alguna de las normales técnicas relativas a la obtención de evidencia y sus procedimientos que lleva consigo una infracción algo menos grave, pero que también está relacionado con la evidencia de auditoría como veremos a continuación.

### **B) Infracciones graves**

En primer lugar es necesario destacar que las infracciones van a estar reguladas con dos leyes que corresponden a periodos diferentes de tiempo y por tanto deberemos distinguirlas según dos legislaciones.

- La primera tabla hace referencia a infracciones que tuvieron lugar entre los años 1992 y 2002 y por tanto están reguladas según la ley 19/1988 y posterior modificación en 1992 aunque la sanción se materializara y se diera publicidad oficialmente en los boletines del ICAC a partir del año 2003.

- La segunda tabla corresponde a sanciones impuestas según la ley 44/2002 a partir de la cual pasaron a distinguirse entre sanciones graves y muy graves además de añadir y modificarse algunas de ellas.

Tabla 3.2.3-2

INFRACCIONES GRAVES LEGISLACIÓN 1988-1992		Nº sanciones
<b>16.2.C</b>	<i>“El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada.”</i>	<b>125</b>
<b>16.2.D</b>	<i>“El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8 de la presente ley” referente a la independencia del auditor.</i>	<b>6</b>
<b>16.2.G</b>	<i>“La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de cuantos datos se requieren en el ejercicio de las funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya la labor de control a que se hace referencia en el artículo 22 de esta Ley.”</i>	<b>1</b>

**Existe un claro desequilibrio entre los motivos por los que se imponen sanciones siendo el motivo principal el incumplimiento de las normas de auditoría.** Dentro de esta tipología de sanción estarían incluidas sanciones por el incumplimiento de las normas técnicas de auditoría sobre obtención de evidencia.

El siguiente acto muestra una sanción impuesta a una auditoría por incumplir, entre otras, las normas técnicas de auditoria sobre obtención de evidencia. Por este hecho se le atribuye haber cometido la infracción 16.2.C y se le determina la conveniente sanción.

*Los hechos relevantes para el enjuiciamiento del presente recurso de amparo son los siguientes:*

2. *Sobre el informe emitido por el ICAC, el Presidente de dicho organismo decidió incoar expediente administrativo sancionador a los hoy demandantes de amparo por posible infracción de las Normas Técnicas de Auditoría sobre obtención de evidencia para verificar el importe contabilizado en la cuenta de orden “Carteras Gestionadas”, así como [...]*
3. *[...] como responsables de una infracción grave tipificada en el art. 16.2 c) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas. Este precepto establece que son infracciones graves: “c) El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada”. La multa impuesta está tipificada como sanción por infracción grave en el art. 17.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas , [...]*

Existen determinadas áreas de auditoría en la que suele haber deficiencias en los procedimientos de auditoría que se aplican, como así lo informa el ICAC en la siguiente tabla perteneciente a su informe de control de 2012:

ÁREA DE TRABAJO	DEFICIENCIA
Planificación y Plan Global	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar no ha sido determinada sobre la base de la planificación efectuada.</li> <li>• El Plan Global desarrollado en la planificación no incluye todos los aspectos que se contemplan en las Normas Técnicas de Auditoría (identificación de las transacciones o áreas significativas, determinación de niveles o cifras de importancia relativa, identificación del riesgo de auditoría, etc).</li> <li>• La revisión del sistema de control interno no ha incluido los sistemas informáticos. No se han realizado o no se han documentado adecuadamente las pruebas de cumplimiento.</li> <li>• En la selección de las muestras sobre las que se realizan las pruebas de auditoría, no se tiene en cuenta el error tolerable determinado por el auditor.</li> </ul>
Pruebas de solicitud de confirmación de terceros	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En las áreas o partidas cuya obtención de evidencia se ha diseñado mediante el procedimiento de confirmaciones no se han considerado todos los aspectos habituales para esta prueba de auditoría (factores que pueden influir en la fiabilidad de las confirmaciones, requerimientos para las personas con autoridad para responder, evaluación de las respuestas, que las cartas sean firmadas por personal autorizado de la entidad auditada, que las cartas sean enviadas y las respuestas recibidas directamente por el auditor, etc).</li> <li>• Las muestras seleccionadas no se ajustan a los criterios de selección establecidos por el auditor en la planificación.</li> </ul>
Inmovilizado material	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No se ha realizado la inspección física y registral de los elementos más significativos del inventario.</li> <li>• No se ha verificado y evaluado la cobertura de seguros.</li> </ul>
Existencias	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No se han realizado pruebas de valoración, o bien, las realizadas han resultado insuficientes.</li> <li>• Los papeles de trabajo no incluían todos los aspectos establecidos en las Normas Técnicas de Auditoría: verificaciones efectuadas, resultado y conclusiones, identificación del auditor, supervisión, sistema de referencias y memorándum final del área.</li> </ul>
Hechos posteriores y contingencias	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En Los papeles de trabajo se omite la aplicación de alguno de los procedimientos utilizados habitualmente para detectar la posible existencia, valoración y efecto de los hechos posteriores: Análisis de estados financieros intermedios, análisis de las actas de los Órganos de Gobierno, memorándum de las conversaciones mantenidas con los responsables de la entidad auditada, verificación del contenido de la carta de manifestaciones y de las respuestas de los asesores legales y fiscales.</li> </ul>
Informe de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El informe de auditoría no contiene alguno de los elementos exigidos por las Normas Técnicas de Auditoría.</li> <li>• Tratamiento no adecuado de las limitaciones al alcance en el párrafo de alcance, en el párrafo intermedio o en la conclusión sobre su efecto en el párrafo de opinión.</li> </ul>

\*Fuente: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Estas deficiencias son resultado de no aplicar correctamente los procedimientos de auditoría y consecuentemente las normas técnicas, lo que puede llevar a errores en la evidencia de auditoría obtenida por el auditor. Por tanto, al hablar del incumplimiento de las normas técnicas de auditoria hay que pensar que se está también incumpliendo con la obtención de evidencia de auditoría siendo este hecho el más sancionado en la mayoría de las ocasiones. No obstante, como no tenemos acceso a que normas técnicas de auditoría se incumplen en cada ocasión no podemos saber exactamente el número de veces que incumplir una norma ha afectado directamente en la evidencia obtenida, pero aun así podemos pensar que esto ocurre en un gran número de ocasiones pues la mayoría de las acciones del auditor afectan a la evidencia obtenida.

Como podemos observar la obtención de evidencia es algo fundamental en el trabajo de un auditor y debe de realizarse correctamente pues es fundamental para emitir una opinión veraz que muestre la imagen fiel de la empresa y que impida con ello efectuar daños a terceros.

**Además de por incumplimiento de las normas de auditoría, se han impuesto sanciones por faltar al deber de independencia en 6 ocasiones y 1 por no entregar al ICAC toda la documentación exigida** por el mismo para poder efectuar su labor de control.

Con respecto al deber de independencia la norma exige una desvinculación entre la empresa auditada y el auditor no pudiendo este formar parte del órgano de administración, dirección o cualquier puesto en los tres años posteriores en una empresa que haya sido auditada por el mismo.

Tabla 3.2.3-3

INFRACCIONES GRAVES LEGISLACIÓN 2002		Nº sanciones
<b>16.3.A</b>	<i>“El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas obligatoria, contratada en firme.”</i>	<b>8</b>
<b>16.3.B</b>	<i>“El incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su Informe.”</i>	<b>219</b>
<b>16.3.C</b>	<i>“El incumplimiento de lo dispuesto en el Artículo 8.3.b) o en el 8.4 de la presente Ley.”</i>	<b>27</b>
<b>16.3.D</b>	<i>“La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando haya mediado un requerimiento para ello.”</i>	<b>29</b>
<b>16.3.F</b>	<i>“El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera de la presente Ley.”</i>	<b>1</b>
<b>16.3.G</b>	<i>“Identificarse como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1 de esta Ley, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas, estén atribuidos por ley a auditores de cuentas.”</i>	<b>4</b>
<b>16.3.H</b>	<i>“Realizar trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.”</i>	<b>18</b>

Sobre las infracciones cometidas y legisladas según la ley 44/2002 cabe destacar que existe una notable relación entre la infracción 16.3.B y la que encontrábamos en la anterior ley en el apartado 16.2.C dado que ambas conciernen al incumplimiento de las normas de auditoría. Sigue siendo este el motivo principal por el que quedan sancionados auditóreas y auditores (219 sanciones) no obstante, ahora hay un mayor desglose de otro tipo de infracciones destacando en segundo lugar la no remisión al ICAC de la documentación exigida (29 sanciones) y en tercer lugar el incumplimiento del deber de independencia (27 sanciones), esta vez especificando también en la ley que no se podrá tener ningún tipo de interés financiero en la entidad auditada.

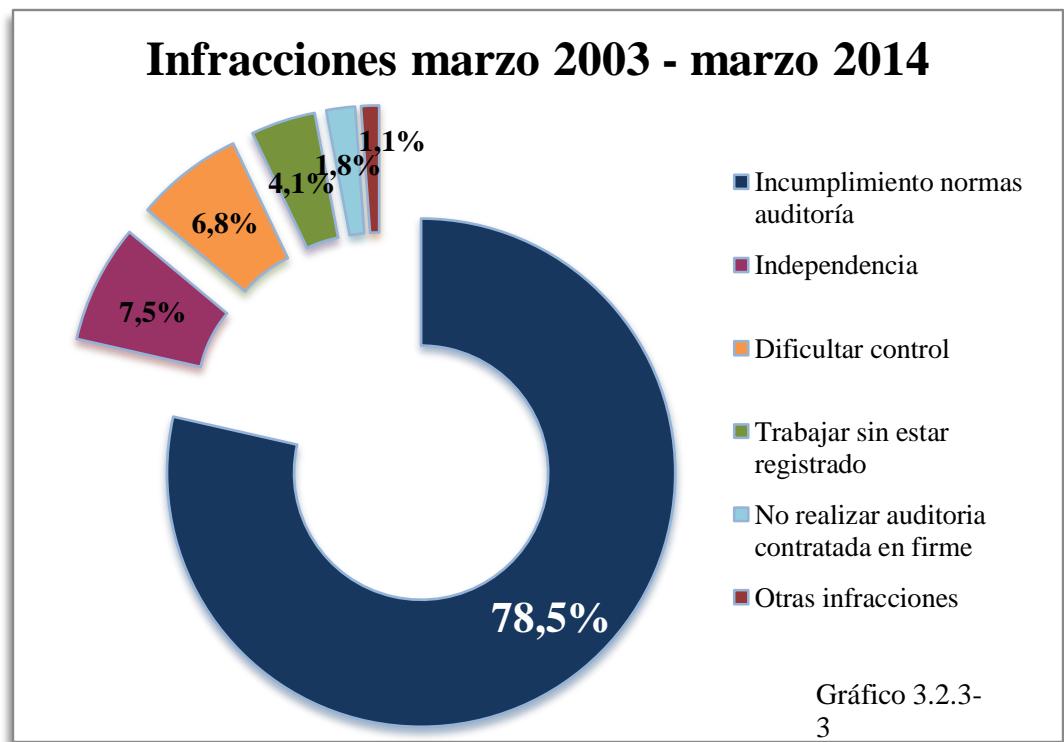
Seguidos de estos tres tipos de infracciones, que ya habíamos visto en la tabla 3.2.3-2 de este apartado, encontramos infracciones por realizar trabajos de auditoría sin estar registrado como ejerciente (18 sanciones), no llevar a cabo una auditoría que ya se había contratado, (8 sanciones) y otros dos tipos de infracciones menos significativas que muestra la tabla.

A modo de síntesis el siguiente gráfico muestra como **la gran parte de las infracciones son derivadas del incumplimiento de las normas de auditoría** siendo el resto de infracciones menos significativas en cuanto a número de sanciones impuestas se refiere.



Gráfico 3.2.3-3.

Si consideramos que las infracciones 16.2.C y 16.3.B son lo mismo, y agrupamos las relativas a independencia (16.2.D y 16.3.C) por un lado y las referentes a la falta



de control del ICAC por otro (16.2.C y 16.3.D) los porcentajes se reparten como muestra el gráfico 3.2.3-3.

**El 78,5% de las infracciones son por incumplir las normas técnicas de auditoría** siendo esta una de las infracciones más dañina ya que altera directamente el trabajo del auditor modificando con ello la opinión que pudiera emitir y perjudicando en consecuencia a las terceras partes interesadas en la información económico financiera, además de a la propia entidad.

El resto de porcentajes quedan claramente definidos en el gráfico siendo, como ya hemos dicho anteriormente, las otras dos más habituales las referentes a la falta de independencia y la no emisión de la documentación solicitada por el ICAC.

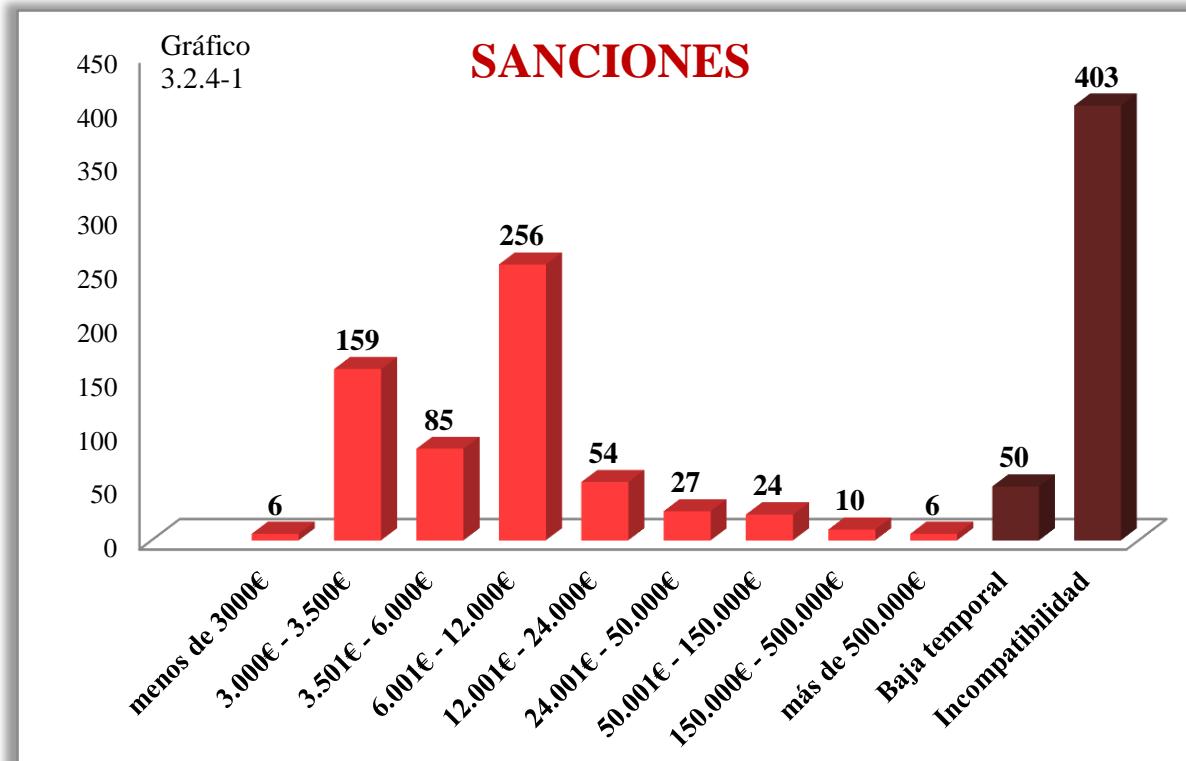
### **3.2.4 Sanciones impuestas**

Como ya se explicó en la evolución de la legislación, desde 1992 las infracciones cometidas llevan aparejadas unas sanciones de carácter económico en la mayoría de los casos no obstante no debemos olvidar la repercusión social que tiene para la entidad auditora haber sido sancionada, ya que no es tanto el daño económico como el daño que sufre la imagen y prestigio de la auditoría y/o auditor.

Las sanciones se deben de considerar como castigos a quien no cumple con su deber y debemos tener presente que en términos generales el auditor realiza su trabajo cumpliendo la ley en todo momento y siendo fiel a los principios que marca su profesión.

La repercusión que tiene en los medios de comunicación ciertos casos de auditoría no debería de utilizarse para generalizar el trabajo de tantos auditores que hay en España que realizan su labor respetando las normas y principios.

Gráfico 3.2.4-1



El grafico 3.2.4-1 nos muestra las diferentes sanciones que se han impuesto a lo largo del periodo analizado. Por un lado encontramos las sanciones monetarias (las coloreadas de un tono más claro) y por otro las que no tienen carácter económico como son la baja temporal del auditor y la incompatibilidad de las funciones del auditor. Cabe destacar que la mayoría de las veces, cuando la sanción monetaria tiene que ver con una infracción sobre un trabajo de auditoría en una empresa concreta lleva aparejada consigo la sanción de incompatibilidad de auditar las cuentas anuales de esa empresa por parte de la sociedad y/o auditor durante los tres primeros ejercicios posteriores a la fecha en que las sanciones adquieran firmeza en vía administrativa. Es por esto que la columna de incompatibilidad es tan llamativa habiéndose impuesto 403 veces dicha sanción entre las 469 sanciones estudiadas.

Dentro de las sanciones económicas vemos como la cuantía que más se ha pagado ha estado comprendida entre 6.001 y 12.000 euros (256 multas). Esto es debido a que el mayor número de sanciones que se ha impuesto han sido graves, en el periodo regulado por la ley 44/2002 en donde las sanciones estaban ligadas a una multa, que en la mayoría de los casos

estaba comprendida entre los límites de 6.001€ y 12.000€ como marca el artículo 17. El segundo tramo de multa más habitual ha sido entre 3.000 y 3.500 euros pues dentro del mismo encontramos la multa que por lo general se aplicaba según la antigua legislación de 1992 para las sanciones correspondientes a infracciones anteriores al año 2002, que fueron 132 según el estudio. Solo en 6 ocasiones la sanción ha sido mayor a 500.000€ siendo esto debido a la mayor cuantía de honorarios que perciben las auditorías sancionadas en esos casos y solo en otras 6 ocasiones las multas no han llegado a 3.000 euros debido a que se ha llevado a cabo una corrección de las sanciones impuestas en algunos procesos lo que les ha llevado a reducir las sanciones hasta esos términos.

Con respecto a las bajas temporales, vemos como se han impuesto en un total de 50 ocasiones dentro de la etapa estudiada.

Tabla 3.2.4-1

BAJA TEMPORAL			
MUY GRAVES	Nº sanciones	GRAVES	Nº sanciones
La negativa o resistencia al ejercicio de control por parte del ICAC de conformidad con lo establecido en el artículo 22. 16.2.C	3	Incumplir normas auditoría 16.2.C (antigua ley) o 16.3.B	33
Incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8. 1 y 8.2 en relación con el deber de independencia 16.2.B	3	No remisión al ICAC de información requerida 16.2.G (antigua ley) o 16.3.D	4
		Incumplimiento el artículo 8.3.b u 8.4 referente a la independencia del auditor. 16.3.C	1
		Realizar trabajos sin estar inscrito 16.3.H	6
<b>TOTAL MUY GRAVES</b>	<b>6</b>	<b>TOTAL GRAVES</b>	<b>44</b>

Como se muestra en la tabla aunque en la mayoría de las ocasiones el auditor es sancionado por incumplir con las normas de auditoría también se asigna esta sanción por otros motivos como por ejemplo, por realizar trabajos sin estar inscrito en el registro, por la no remisión al ICAC de la información solicitada, por faltar al deber de independencia etc. El periodo de tiempo que quedan inhabilitados varía en función de cada situación siendo de 1 año de duración en el mejor de los casos, y de 4 años como extensión máxima.

### **3.2.5 Conclusiones acerca de las sanciones**

- La ley de Auditoría de Cuentas en España está constantemente en cambio con el fin de ajustarse a las características del entorno de cada momento siendo la última novedad la implantación de las nuevas NIA-ES de auditoría con las que se pretende alcanzar un mayor acercamiento y adaptación de la normativa reguladora de la auditoria en España a las Normas Internacionales de auditoria.
- Se han impuesto sanciones casi por igual a sociedades de auditoría y auditores en el periodo 2003-2014.
- Cuando se sanciona a una auditoría, en el 95% de las ocasiones se sanciona también a un auditor corresponsable del trabajo de auditoría sancionado.
- Aparentemente las sanciones impuestas cada año no siguen un patrón determinado siendo el número de sanciones impuestas cada año muy diferente entre sí.
- Se han impuesto un número muy reducido de sanciones muy graves a lo largo del periodo estudiado.
- Con respecto a las sanciones graves, la infracción que más se ha cometido ha sido el incumplimiento de las normas de auditoría lo que repercute en la opinión y a su vez en el informe de auditoría en perjuicio de la empresa y demás partes interesadas.
- Dentro de la infracción 16.3.B sobre el incumplimiento de las normas de auditoria podríamos incluir las referentes a la obtención de evidencia, desconociendo por tanto la cantidad exacta de ocasiones en las que se han incumplido ya que en las publicaciones no se especifica exactamente que normas se han quebrantado.
- Las multas son la sanción que más se impone siendo el tramo más habitual a pagar entre 6001€ y 12.000€ tanto por sociedades como por auditores.
- Las sociedades de auditoria que perciben una mayor cantidad de honorarios pagan multas superiores a lo habitual, estableciéndose multas en 6 ocasiones por encima de los 500.000€.
- En 50 ocasiones se han impuesto bajas temporales a auditores como sanción, siendo el periodo máximo en el periodo estudiado 4 años y llegando en una ocasión a imponer la baja definitiva a un auditor por una sanción de carácter muy grave.

- En comparación a todos los trabajos de auditoría que se realizan en España al año el número de sanciones impuestas es muy reducido. Por ello, podemos considerar que los auditores en la mayoría de los casos realizan su trabajo acorde a lo que dicta la ley de auditoría y las normas técnicas emitiendo sus opiniones según la evidencia obtenida y de acuerdo a los principios de integridad, objetividad e independencia.

#### **4. CONCLUSIONES GENERALES**

Dado que ya se han sacado conclusiones específicas al terminar cada una de las partes, para finalizar el trabajo se van a exponer algunas conclusiones generales acerca del trabajo viendo si ha permitido cumplir con los objetivos propuestos.

- **La auditoría es una profesión en constante crecimiento y desarrollo** en su búsqueda por asegurar que la información económico financiera de las empresas se muestre lo más exacta posible a la realidad para poder servir a los usuarios interesados en la misma.
- **La evidencia de auditoría es un concepto que todo auditor conoce y tiene presente pues es el protagonista de la mayoría de su trabajo**, y que toda persona que esté interesada en la auditoría debe de conocer para entender el sentido del trabajo y de cómo organizarlo.
- **La imposición de sanciones es una consecuencia de una tarea previa de control** efectuada por el ICAC con el fin de velar por las buenas prácticas en la profesión.

**Con respecto a los objetivos propuestos**, el trabajo ha permitido conocer más acerca de las NIA-ES, de entender un concepto esencial de auditoría con cierto detalle así como conocer mejor la ley de auditoría de cuentas en España, su evolución y el papel que cumplen las sanciones en la auditoría de cuentas.

**Con respecto a la finalidad de este trabajo**, se pretende por un lado enseñar un concepto básico de auditoría a través de un texto especializado mientras que por otro, en la segunda parte del trabajo se busca analizar un tema que no ha sido muy tratado sobre el que poder enseñar algo e invitar a la reflexión. Es por esto que el trabajo aunque tenga dos partes algo diferentes entre sí permite ser leído por un amplio público. Todo alumno o persona que quiera saber en qué consiste la evidencia de auditoría, así como auditores o público en general que quiera informarse sobre las sanciones de auditoría en los últimos años podrán disfrutar de este trabajo.

## **5. BIBLIOGRAFÍA**

NIA-ES 315 *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.* Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

NIA-ES 330. *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.* Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

NIA-ES 500. *Evidencia de Auditoría.* Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

NIA-ES 501. *Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas.* Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

NIA-ES 520. *Procedimientos Analíticos.* Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Ruiz, Roberto. *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad.* Monografías.com

Equipo del blog. *Pruebas de Detalle en Auditoría.* Información financiera y otros temas de interés. 7 de enero de 2013.

Anónimo. *El auditor y su función frente a la comunidad.* Auditoría contable.  
Rincondelvago.com

Mira Navarro, Juan Carlos. *La auditoría en España.* Apuntes de auditoría. Eumed.net

Auditores. Revista del instituto de censores jurados de cuentas de España. *Cambian las reglas, llegan las NIA-ES.* N°20 Diciembre 2013.Ángel J. Navarro Gomollón, Cristina Bernad Morcate, *Las sanciones impuestas a los auditores, un indicador de la calidad de las auditorias.* Revista Partida doble.

Auto nº 70/2006 de Tribunal Constitucional, Sección 4ª, 27 de Febrero de 2006. Web Vlex España.

José Luis Sánchez Fernández de Valderrama. *Teoría y práctica de la auditoría. [Vol.] I, Concepto y metodología.*

Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Ley 13/1992, de 1 de junio, de Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras.

Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (...)Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Índices. Relación alfabética y cronológica de contenidos de los Boletines del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC). Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Normas Técnicas de Auditoría. Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Plan de control de la actividad para 2013 y ejecución del plan 2012. Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.