



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

EL NUEVO CONCEPTO DE AUDITORÍA Y MODIFICACIÓN DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS.

Autor

Miguel Ángel Escorihuela Navarro

Director

Vicente Condor

Facultad de Economía y Empresa

2015

ÍNDICE:

Repositorio de la Universidad de Zaragoza – Zagan
<http://zagan.unizar.es>

Abreviaturas.....	5
0. Información y resumen.....	6
1. Presentación e introducción del trabajo.....	8
1.1 Motivación.....	8
1.2 Aspectos generales de la auditoría.....	8
1.3 Concepto de auditoría.....	9
1.4 Modalidades de auditoría.....	11
1.5 Obligación de aplicación.....	12
2. Situación actual.....	13
2.1 Crisis económica.....	13
2.2 Escándalos relacionados con la auditoría.....	14
2.3 Consecuencias de los escándalos en las auditorías y las bases de la auditoría del futuro.....	17
3. Precedentes de Normativas anteriores a las NIA-ES. Las Normas Técnicas de Auditoría.....	18
3.1 Naturaleza de las Normas Técnicas de Auditoría.....	19
3.2 Objetivo de la Auditoría de las Cuentas Anuales.....	19
3.3 Alcance de la Auditoría de las Cuentas Anuales.....	20
4. Marco Legislativo sobre la Ley de Auditoría de Cuentas.....	20
5. Adaptación de las NIA.....	25
5.1 Las NIA y su adopción en España.....	25
5.1.1 Clasificación de las NIA-ES.....	26
5.1.2 Estructura de las NIA-ES.....	27

5.1.3	Criterios de interpretación.....	27
5.1.4	Cambios en las NIA-ES. Una mirada al futuro.....	27
5.1.5	Evidencia de auditoría.....	29
5.2	Cambio en el modelo de trabajo o metodología.....	30
5.3	Nuevo procedimiento de Auditoría.....	32
5.3.1.	Normas a nivel general. Fase preliminar de una auditoría.....	33
5.3.2.	Valoración del riesgo.	33
5.3.3	Respuestas al riesgo.....	36
5.3.4.	Informe de auditoría.	39
6.	Evolución de las Manifestaciones escritas.....	41
6.1	Carta de manifestaciones escritas como evidencia de auditoría.....	42
6.2	Miembros de la Dirección a quienes solicitar la carta de manifestaciones...43	
6.3	Formalidades la carta de manifestaciones.....	43
6.4	Contenido de la carta de manifestaciones.....	44
6.5	Problemas del auditor respecto a la carta de manifestaciones.....	44
6.6	Variación de las Manifestaciones escritas.....	45
7.	Análisis de las entrevistas realizadas a Auditores inscritos en el ROAC y un miembro del Gobierno de una Entidad con Obligación de realizar Auditoría de sus Cuentas Anuales.....	47
7.1	Contenido de las entrevistas.....	47
7.2	Valoración de las entrevistas concedidas.....	48
8.	Conclusiones.....	52

9. Bibliografía.....	54
10. Fuentes de información.....	55
10.1 Webgrafía.....	55
10.2 Normativa.....	55
10.3 Ponencias.....	56
11. Anexo I.....	57
12. Anexo II.....	61

ABREVIATURAS.

Actividad Académica Complementaria sobre Auditoría: AAC Auditoría.

Boletín Oficial del Estado: BOE.

Cuentas Anuales: CCAA.

Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores: COESA.

Entidades de Interés Público: EIP.

European Security and Markets Authority: ESMA.

International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB.

International Federation of Accountants: IFAC.

Norma Internacional de Auditoría: NIA.

Norma Técnica de Auditoría: NTA.

Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas: PLAC.

Reglamento de Ley de Auditoría de Cuentas: RLAC.

Riesgo de Incorrección Material: RIM.

Registro Oficial de Auditores de Cuentas: ROAC.

Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas: TRLAC.

0. INFORMACIÓN Y RESUMEN.

Autor del trabajo: Miguel Ángel Escorihuela Navarro.

Director del trabajo: Dr. Vicente Condor López.

Título del trabajo: El nuevo concepto de auditoría y modificación de las Manifestaciones escritas.

Titulación a la que está vinculado: Grado en Administración y Dirección de Empresas.

Resumen: Con la realización de este trabajo se pretende realizar un análisis comparativo sobre cómo se ha visto influenciada la actividad de la auditoría con la llegada de la nueva Normativa Internacional Auditoría aplicadas a España (NIA-ES) en detrimento de las Normas Técnicas Auditoría (NTA), a las que han sustituido. También se pretende dar una breve y concisa introducción acerca del Proyecto de Ley de Auditorías de Cuentas (PLAC), que entrará en vigor probablemente dentro de este mismo año.

Analizaré el nuevo concepto de auditoría que ha entrado en vigor con el cambio de Normativa y que queda reflejado en el nuevo proceso de auditoría que se deberá de desarrollar a partir de ahora. Tratando de dar un enfoque más práctico al trabajo compararemos la opinión que les merece dichos cambios a auditores inscritos en el ROAC y a un directivo de una Entidad con obligación de someter a auditoría sus cuentas anuales.

Intentando darle un enfoque más particular, examinaremos la Normativa que hace referencia a la Carta de Manifestaciones de la Dirección, evaluando su proceso a realizar durante la auditoría y los cambios en los que se ha visto envuelto recientemente.

Abstract: This report seeks to make a comparative analysis based as general aspects of how it has been influenced audit activity with the arrival of the new International Auditing Standards applied to Spain (NIA-ES) at the expense of Auditing Standards (NTA), which they have been replaced. It also aims to give a brief and concise introduction to the Accounts Auditing Act. This Act shall take effect probably this year.

I will discuss the new concept of auditing which has come into force with changing legislation and that is reflected in the new audit process that will be developed. Taking a more practical approach to work I will perform several interviews to elicit the views

held by some auditors registered in the ROAC and also a director of a company that has yet to be audited.

Trying to give a particular focus, I will examine the legislation referred to Written Representations, evaluating their process to be performed during the audit and the changes that it has been involved recently.

Agradecimientos del autor: Desde estas líneas querría agradecer la colaboración de mi Director del Trabajo Fin de Grado, Vicente Condor, que hizo un considerable esfuerzo para poder tutorizarme. Además querría agradecer la amabilidad y plena disponibilidad que tuvieron todos y cada uno de los entrevistados que colaboraron conmigo respondiéndome a las preguntas que les facilité, para así poder obtener un mayor conocimiento sobre la línea que versa el trabajo y reforzar mis conclusiones finales, Daniel Piazuelo, Javier Castillo, Francisco Gracia, y en especial, a Felipe Escorihuela, el cual además de colaborar respondiéndome a las entrevistas planteadas, como miembro de una entidad auditada, me ha ayudado a solventar ciertos problemas puntuales durante la realización del trabajo y, resulta un claro referente personal en el que buscar referencias más allá de lo puramente académico.

1. MOTIVACIÓN Y ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORÍA.

1.1 MOTIVACIÓN.

Con la reciente crisis económica, la actividad de la auditoría ha visto dañada su imagen debido a sendos escándalos de empresas que, aún siendo auditadas falsificaron sus cuentas, produciendo una serie de daños a terceros, es por este motivo que, las bases que regulaban la auditoría se han visto modificadas, quedando fijadas las bases para la auditoría del futuro, en donde el auditor va a desempeñar un papel clave en la obtención de seguridad de los consumidores.

Personalmente, la auditoría siempre me ha parecido una actividad muy recurrente para poder comenzar y desarrollar mi carrera profesional, de esta manera, durante el primer semestre de 2014, pude tener mi primera toma de contacto con la actividad de la auditoría, gracias a la realización de prácticas curriculares en la Firma de prestación de servicios PwC, dentro del departamento de auditoría financiera, además durante el presente curso académico he podido obtener una visión más teórica de la auditoría, gracias a la asistencia a la AAC de Auditoría.

Con la experiencia profesional y teórica que he adquirido, he podido comprender la necesidad latente que existe de que, se valide la veracidad de los estados financieros de una empresa, bajo la supervisión y verificación de una persona independiente a la Entidad.

Finalizando la motivación, he de hacer referencia a mi intención de incorporarme en la Firma PwC, en el departamento de auditoría financiera, una vez finalice mis estudios en el Grado de Administración y Dirección de Empresas, durante el presente curso académico.

1.2 ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORÍA.

En términos generales, el concepto de auditoría de cuentas lo entendemos como, una actividad, la cual consiste en la revisión y verificación de los estados financieros, para así poder emitir una opinión con un grado de seguridad razonable, que pueda ayudar a comprender la información requerida para los agentes sociales. La opinión que se publica en el informe de auditoría siempre debe ir determinada por un profesional

independiente, que verifique si se han elaborado los estados financieros de conformidad con el marco de información aplicable.

La necesidad de información, siempre ha sido necesaria para el desarrollo de la economía. El crecimiento económico, la globalización y la complejidad de las empresas siempre han ido sujetos con el incremento de la calidad de la información que se debe de detallar, para los agentes sociales. Por estos motivos, la auditoría es una de las actividades que sufre mayor regulación para su desarrollo. Dentro de la legislación que regula la actividad de la auditoría, se encuentran sendos aspectos que deben ser regulados como, los honorarios (deben de publicarse dentro de la Memoria de las Cuentas Anuales), términos referidos a la independencia, ética, diligencia debida, objetividad y controles de calidad.

De esta manera, finalmente podemos entender la auditoría como, un derecho que poseen los agentes sociales para poder obtener una información fidedigna sobre los estados financieros de las Entidades auditadas.

1.3 CONCEPTO DE AUDITORÍA.

Buscando darle un enfoque más técnico concepto de auditoría se puede definir como:

“La investigación o análisis metódico de una actividad concreta para evaluar, a través del contraste de información y documentos, el grado con el que los resultados de dicha actividad se adecuan a determinados criterios o normas preestablecidas”.

[CITATION Lar14 \l 3082]

Ahora bien, al tratarse de una actividad extremadamente regulada, podemos encontrar que, el concepto de auditoría se encuentra también definido bajo varios marcos legislativos y normativos, como son: Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC) y según el concepto regulado por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Concepto de auditoría según el TRLAC:

“Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables elaborados con arreglo al marco normativo de información por objeto la

emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

La auditoría de las cuentas anuales consistirá e verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas”. [CITATION Lar14 \l 3082].

Concepto de auditoría según el marco normativo regulado por el RLAC:

“Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad de cuentas la actividad, realizada por una persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económica-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros”. [CITATION Lar14 \l 3082].

Concepto de auditoría según el marco normativo de aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, precisando más el contenido el contenido se publica dentro de la NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría:

“El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA-ES y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión”. [CITATION Lar14 \l 3082].

1.4 MODALIDADES DE AUDITORÍA.

Una vez analizada la información que se publicó en el RLAC, puedo establecer una división de los tipos de auditoría que existen a la par de también establecer los criterios que delimitan lo que no es considerado como auditoría de cuentas. Elabore bajo estos criterios, la siguiente clasificación:

Auditoría de Cuentas Anuales, su principal objetivo es el de la revisión y verificación de las cuentas, para evaluar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones del año auditado, así como también, los flujos de efectivo, siempre y cuando se regulen bajo el marco normativo de información financiera aplicable.

La auditoría de Cuentas Anuales, podemos dividirla según diferentes aspectos como son:

- Auditoría externa y financiera, desarrollada por profesionales independientes.
- Auditoría interna, actividad desarrollada por profesionales internos de la Entidad auditada.
- Auditoría pública, destinada a empresas del Sector Público
- Auditoría privada, destinada a empresas de carácter privado.
- Auditoría legal, se realizará a empresas que reúnen los requisitos mínimos para tener obligatoriedad de realizar la auditoría.
- Auditoría voluntaria, la realizarán empresas que no cumple los requisitos mínimos para tener obligación de presentar un informe de auditoría, pero deciden realizarla, este tipo de auditoría principalmente sirve para reforzar la seguridad de los agentes sociales.

Auditoría de otros estados financieros o documentos contables, este tipo de auditoría se basa en la verificación contable de los estados financieros evaluados por un auditor siguiendo las normas establecidas por la Ley, Reglamento y Normas Técnicas Auditoría correspondientes, para así poder emitir una opinión razonable en el informe, sobre los estados auditados.

No es auditoría de cuentas. Las modalidades de auditoría anteriores nos delimitan claramente las clases de auditoría de cuentas que podemos encontrar. Gracias a esta clasificación, podemos obtener las actividades que no son consideradas como auditorías de cuentas ni de otros estados financieros o documentos contables.

- Comprobación específica de hechos concretos.
- Emisión de certificaciones.
- Revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

De este tipo de auditorías podemos destacar los siguientes tipos que, dentro del entorno económico de la empresa representan otras áreas funcionales:

- Auditoría de gestión.
- Auditoría operativa.
- Auditoría de sistemas.
- Auditoría de economía y eficiencia.
- Auditoría de costes.
- Auditoría de programas.
- Auditoría de recursos humanos.
- Auditoría informática.
- Auditoría legal.
- Auditoría fiscal.
- Auditoría medioambiental.

1.5 OBLIGACIÓN DE APLICACIÓN.

Como he explicado anteriormente, la Auditoría de Cuentas puede realizarse debido a la existencia de una obligación, según los requerimientos legales, a continuación, enumero los límites que marcan la obligatoriedad de realizar auditoría para las empresas.

- Tamaño, según lo establecido en el RLAC, las empresas que presenten en sus cuentas anuales durante dos ejercicios consecutivos, al menos dos de las tres características, deberán de realizar obligatoriamente auditoría de sus cuentas anuales:
 - Total del Activo superior a 2.850.000€
 - Total del Importe Neto de su Cifra de Negocios supere los 5.700.000€
 - Número medio de trabajadores durante el ejercicio supere los 50 empleados.
- Actividad, estarán obligadas a presentar un informe de auditoría sobre sus cuentas anuales, las empresas que dediquen su actividad a los servicios financieros o aseguradoras, independientemente del tamaño.
- Cotizar en bolsa, las empresas que coticen en bolsa estarán obligadas a presentar cuentas anuales, sea cual sea su sector e independientemente de su tamaño.

- Obligaciones en oferta pública, cualquier empresa que emita obligaciones en deuda pública deberá de presentar un informe de auditoría sobre las cuentas anuales.
- Prestación de Subvenciones o ayudas, según lo establecido en el RLAC, las empresas que durante al menos un ejercicio han recibido una subvención o ayuda, por un importe superior a 600.000€, deberá de presentar un informe de auditoría durante los ejercicios en que se realicen las operaciones correspondientes o ejecute la subvención.
- Prestación a servicios públicos, según lo establecido en el RLAC, las empresas que durante al menos un ejercicio presten servicios al Sector Público por un importe superior a 600.000€ y éste represente un mayor importe del 50% del Importe Neto de su Cifra de Negocios, deberá de presentar sus cuentas anuales a una auditoría.
- Nombramiento de auditor por el Registro Mercantil, a petición de un socio minoritario que represente más de un 5%, de la participación social.
- Sociedades mercantiles que formen parte del sector público, deberán de someterse a una auditoría de sus cuentas anuales.
- Sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España.

2. SITUACIÓN ACTUAL.

2.1 CRISIS ECONOMICA.

La reciente crisis económica que se ha producido años atrás, ha demostrado que tanto los mercados, como los agentes económicos y sistemas reguladores no funcionan siempre de la manera que cabe esperar.

El motivo principal que ha dado lugar a que se dude de los sistemas reguladores, ha sido la creación de las burbujas que se han producido sobre los mercados inmobiliarios y financieros a la vez que, durante trabajos de auditoría se han producido errores a la hora de calcular el riesgo, lo que dio lugar a que, posteriormente se haya podido ver una clara falta de supervisión sobre las empresas de dichos mercados. Todo esto reporto a una falta de confianza en las empresas y los mercados de capitales. Por todo ello y, entendiendo que debido al sistema de globalización mundial en el que nos encontramos, los grupos de interés (Consumidores, accionistas, empleados, inversores, medios de comunicación y mercados reguladores) resultan ser más exigentes que nunca.

De esta manera hechos como, la rapidez de transmisión de la información y las nuevas tendencias mundiales, han dado lugar al pensamiento sobre el que, si una empresa quiere crecer, deberá de informar más y mejor. Este pensamiento da lugar a que los auditores, en un futuro cercano, modifiquen su trabajo a realizar durante las auditorías, pasando a desempeñar un papel clave que trate más allá del de mirar una foto fija del momento actual, que era lo que regía principalmente los sistemas de auditoría anteriores, para poder analizar la viabilidad de la empresa en el futuro, que es lo que realmente demandan los grupos de interés.

“Esta crisis nos ha ayudado a conocer mejor lo que precisan los agentes económicos y la sociedad en su conjunto de los informes de auditoría. Se hace necesario que el trabajo profundice más en la información sobre la viabilidad futura y los mecanismos de los que disponen las empresas para mitigar los riesgos, además de la opinión sobre la información financiera pasada. Los auditores llevan años implicados en un proyecto a nivel internacional denominado, informe integrado, que recaba todos los aspectos esenciales para conocer el desarrollo potencial futuro de una compañía, de gobierno corporativo, medioambiental, de entorno empresarial e incluso sobre las relaciones laborales y sociales” [CITATION Alo14 \l 3082].

2.2 ESCÁNDALOS RELACIONADOS CON LA AUDITORÍA.

Durante la mencionada crisis económica, hemos visto como se ha castigado con especial dureza a las firmas de auditoría, debido a empresas de reconocido prestigio que presentaron mal las cuentas anuales a sus auditores, y estos últimos no consiguieron detectar errores materiales en dichas cuentas anuales. Los principales casos que se dieron fueron de las empresas:

- **Gowex.**

La información obtenida de este caso, la hemos podido encontrar en los principales periódicos nacionales sobre economía (Expansión, ABC, El País y Cinco Días). El caso versa sobre la empresa Gowex, compañía líder en la creación de Ciudades WiFi inteligentes y sostenibles.

El escándalo sobre la empresa Gowex, viene sustentado por la falsificación de las cuentas anuales que elaboró el entonces presidente de la empresa Jerano García.

El informe de auditoría que realizó la Firma M&A, afirmó que las cuentas anuales de la empresa que representaban:

“en todos los aspectos significativos la imagen fiel y de la situación financiera de la empresa”.

Desde que se destapó el fraude producido por la empresa Gowex, la labor de las auditorías se ha puesto en el punto de mira, al no haber podido detectar la Firma M&A, la falsificación de las cuentas anuales. Este hecho no quita que la actividad de la auditoría sea una de las actividades más reguladas y controladas.

El órgano encargado de supervisar las acciones de los auditores y de esta manera, sancionar a los auditores en caso de infracción es, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

La Comisión Nacional del Mercado de Valores, publicó que "*Engaños*" como el de Gowex se producen "*incluso con el mejor sistema de control*" "se va a revisar el papel de las auditoras" porque es "*la pieza clave*", ya que son el primer eslabón de la cadena que hay que tocar. ¹

- **Bankia.**

Otro de los escándalos relacionados con las Firmas de auditoría durante esta crisis ha sido el relacionado entre Bankia y la Firma de auditoría Deloitte. Los problemas en los que se han visto envueltos hacen referencia al informe de auditoría de las cuentas anuales de 2010 y la negación a emitir una opinión en el informe de auditoría de las cuentas anuales de 2011.

El ICAC, órgano dependiente del Ministerio de economía, en este caso, decidió sancionar a Deloitte con una multa de 12 millones de euros, tras considerar que, los procedimientos que había seguido para poder obtener una opinión razonable en el informe de auditoría "*no fueron acordes a las normas de contabilidad ni realizados con la independencia requerida*".

Esta sanción la podemos ver sustentada sobre dos pilares principales, la falta de independencia al realizar trabajos de consultoría a la vez de realizar las auditorías de cuentas anuales y, la ocultación de una decena de errores que hacían ver que las cuentas anuales no se ajustaban a la normativa del Banco de España.²

- **Pescanova.**

El último escándalo que he considerado necesario detallar, hace referencia a la empresa Pescanova y la Firma de auditoría BDO. Durante el

1 Véase el artículo: <http://www.abc.es/economia/20140729/abci-auditores-gowex-201407281152.html>

2 Véase el artículo: <http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/6302517/12/14/Deloitte-ignoro-una-decena-de-errores-en-Bankia-para-avalar-las-cuentas.html#.Kku8FvjsFic4prl>

ejercicio anterior, se ha podido constatar el fraude en sus cuentas anuales que la empresa Pescanova realizaba al margen, de la empresa auditada.

Este caso destapó las carencias que existen en la actividad de la auditoría en relación a las expectativas que tienen los agentes sociales externos, esto se obtiene debido a que la función principal de la auditoría no está diseñada para descubrir el fraude en una empresa.

“En el contexto de nuestro trabajo, recibimos información financiera facilitada por la compañía. Recibimos una carta de representación que exigimos al consejo de administración, donde pedimos que certifiquen que la información que se nos ha facilitado es veraz, y que no hay más que lo que nos envían. Y revisamos la documentación”.

“Por supuesto, si se detecta un fraude, se pone encima de la mesa. Pero no es nuestro trabajo. Si esperan que la auditoría detecte los fraudes, habría que cambiar por completo el sistema.”.

“La auditoría es un elemento disuasorio para que no ocurra el fraude. La normativa de tipo mercantil es otro. Igual que el regulador bursátil. Son cortafuegos. Pero nadie puede garantizar al 100% que no ocurra”[CITATION Oso14 \l 3082].

Como conclusión final sobre el caso relacionado con Pescanova, puedo establecer que la función principal de un auditor es la de verificar y revisar que las CC.AA. de la entidad auditada reflejen la imagen fiel de la empresa, de tal manera que es difícil poder averiguar si existe un fraude orquestado por la empresa a la hora de revisar las cuentas anuales dentro del contexto de una auditoría.³

2.3 CONSECUENCIAS DE LOS ESCÁNDALOS EN LAS AUDITORÍAS Y LAS BASES DE LA AUDITORÍA DEL FUTURO.

El trabajar como auditor de cuentas anuales, de manera general implica largas jornadas de trabajo que, con la reciente crisis vemos que se han visto incrementadas, además exige una gran responsabilidad sobre, la opinión emitida al final del trabajo en el informe de auditoría. A estos aspectos negativos del trabajo de auditor, recientemente se les ha podido añadir escándalos, como los citados anteriormente (Gowex, Bankia y

³ Véase el artículo:

http://economia.elpais.com/economia/2014/11/09/actualidad/1415552095_272047.html

Pescanova), lo que ha dado lugar a poner el trabajo del auditor en el punto de mira de la opinión pública.⁴

Si a los escándalos, les sumamos la exigencia de trasponer la nueva directiva europea en materia de Auditoría y Contabilidad de Cuentas antes de junio de 2016, obtenemos los factores que han propiciado la modificación de legislación, por parte del gobierno con el PLAC.

Esta modificación de la legislación no ha dejado indiferentes a las corporaciones de auditores, siendo la cuestión referente a la independencia del auditor, el principal aspecto que no convence a los profesionales de la actividad.

Esta modificación en la legislación trae consigo, un cambio de rumbo sobre la actividad de la auditoría que se especifica bajo las siguientes bases:

- Se debe de dar una mayor periodicidad, puesto que en la época de la inmediatez, se antojan insuficientes las auditorías anuales.
- Las auditorías deberán de ser muchos más complejas, dando lugar a unas auditorías mucho más profundas y que resulten a su vez los informes de auditoría más fáciles de entender.
- El papel del auditor no deberá de quedarse únicamente en los aspectos financieros de la empresa. El auditor deberá de ampliar la información que evalúe sobre análisis técnicos de las empresas, estrategias y perspectivas futuras y sobre todo, deberá de focalizar gran parte de su trabajo a como las empresas evalúan y gestionan sus riesgos y la manera de controlarlo, mediante sus procedimientos de control interno.

Bajo estos principios entiendo que es difícil el auditar lo que todavía no ha ocurrido, pero sí se puede evaluar como la empresa realiza sus previsiones, gestiona sus recursos y evalúa sus riesgos. Estos procedimientos serán de ayuda para conocer de una manera un poco más previsible sus evoluciones a corto y medio plazo.

Así mismo entendemos como, la denominada auditoría del futuro ya ha llegado a nuestros días mediante las adaptaciones que los países han realizado sobre las NIAs.

⁴ Véase el artículo: <http://www.eleconomista.es/banca-finanzas/noticias/6497583/02/15/Gowex-Pescanova-y-Bankia-y-su-efecto-en-la-nueva-Ley-de-Auditoria.html>

Todo ello contribuirá a reducir los GAP de expectativas producidos, y se procederá a dar una mayor confianza a las empresas, los mercados y en definitiva al conjunto de la sociedad.

Por GAP (brecha) de expectativas, entendemos la distancia que existe entre las expectativas del público sobre una auditoría de cuentas y la visión de un auditor sobre el que debe de ser el trabajo a realizar durante la auditoría.

Bajo opinión personal he de hacer referencia a que, estas diferencias que existen podrían ser solucionadas realizando dos tipos de auditoría, una simple, formalista, que se englobaría dentro de la actual, y otra caracterizada por tener una mayor profundidad, indagadora, encaminada claramente a la detección del fraude reportando al auditor una mayor responsabilidad en caso de no detectar ese fraude.⁵

3. PRECEDENTES DE NORMATIVAS ANTERIORES A LAS NIA-ES. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA (NTA).

Anteriormente a la adaptación de las NIA-ES, en España se encontraban en vigencia una serie de Normas Técnicas que habían sido publicadas por el ICAC, para regular la actividad de la auditoría, que hasta ese momento carecía de Normativa reguladora.

Estas Normas, venían publicadas bajo una resolución emitida por el presidente del ICAC, donde se hacía referencia a un texto publicado por dicho organismo, en el cual se establecía la Normativa vigente en ese momento para el desarrollo de la actividad de auditoría. Dicho texto fue aprobado a fecha 7 de mayo de 1990, a partir de dicha fecha, la publicación de las NTA pasa a sometimiento de información pública durante el plazo vigente establecido de 6 meses en base al artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas, para su posterior resolución el 19 de enero de 1991. Las Normas que fueron aprobadas en dicha fecha, establecían la regulación que delimitaba las tareas a realizar por un auditor para poder expresar de manera responsable su opinión técnica, que debía quedar plasmada en el informe de auditoría.

⁵ Véase el artículo: <http://queaprendemoshoy.com/que-es-el-gap-de-expectativas-en-auditoria/>

3.1 NATURALEZA DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA.

A la hora de elaborar las NTA se estableció una clasificación de las mismas, siempre y cuando se ajustará el contenido y formato de acuerdo a la Ley de Auditoría de Cuentas 19/1988.

Así mismo vemos que, las Normas se podían diferenciar en base a su naturaleza de la siguiente manera:

- Normas generales, regulan las condiciones necesarias del auditor así como el comportamiento adecuado por parte del auditor.
- Normas sobre ejecución del trabajo, controlan los procedimientos a realizar durante trabajo que se realiza en la auditoría.
- Normas sobre informes, indican los procedimientos a realizar para elaborar el informe de auditoría de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Auditoría de Cuentas 19/1988.

3.2 OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES.

El motivo de la realización de una auditoría de cuentas en una empresa, tiene como fin la emisión de un informe, en el cual, el auditor debería de emitir una opinión técnica responsable sobre si las cuentas anuales de la entidad auditada reflejaban la imagen fiel del patrimonio, situación financiera, así como del resultado de sus operaciones en el período examinado bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Todas las Normas Técnicas y los correspondientes procedimientos de auditoría se diseñan para que, el auditor pueda llegar a emitir de manera responsable una opinión técnica favorable, en el informe de auditoría.

La opinión técnica del auditor de cuentas otorga una mayor confianza en la fiabilidad de las cuentas anuales, de esta manera, a la hora de emitir la opinión el auditor debe de ser consciente de que será responsable frente a la entidad auditada, y frente a terceros por los daños y perjuicios que resulten ser consecuencia de la emisión de su opinión, si incumple la Ley de Auditoría de Cuentas que se encuentre en vigor.

3.3 ALCANCE DE LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES.

El alcance debía ir determinado en todo momento por el auditor. El grado de alcance obtenido dependía de varias cuestiones personales como, su juicio profesional, los riesgos que el obtenga y el importe de importancia relativa que decida adecuado.

El alcance también se obtenía mediante información facilitada por la Entidad al auditor, para así poder realizar la actividad de auditoría y de esta manera, poder alcanzar una opinión razonable.

Si durante el trabajo de auditoría se produjese cualquier limitación impuesta por la entidad, o producida por imposibilidades para realizar el trabajo el auditor, debía quedar reflejado en el informe de auditoría, como una limitación al alcance.

4. MARCO LEGISLATIVO SOBRE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

Actualmente como he comentado anteriormente la Ley de Auditoría de Cuentas se encuentra en proceso de modificación, actualmente se encuentra en proceso de tramitación en el Senado, destacando que ya ha sido aprobado el PLAC en el congreso y se encuentra en trámites de aprobación en el Senado.

El PLAC y su reglamento de desarrollo.

¿Por qué se regula? La actividad de la auditoría se trata de una función de interés público. La opinión de un auditor expresada en el informe de auditoría, da una mayor seguridad a terceros sobre la expresión de la imagen fiel de la situación financiera y patrimonial de la empresa.

¿Por qué se modifica? Debido a la crisis financiera acaecida en los últimos años se cuestionó la adecuación y suficiencia del marco normativo, vigente desde el 2006. La comisión reguladora detecto una serie de deficiencias:

- GAP de expectativas surgido en el informe de auditoría.
- Se produce una serie de dudas acerca de la credibilidad de los estados financieros auditados en las entidades financieras y cotizadas, debido a numerosos escándalos que se han ido sucediendo durante los años en los que la crisis económica azoto más duramente.

- Se encuentran deficiencias relacionadas con la independencia del auditor y la estructura del mercado de auditoría.
- Cabe hacer mención a que la reforma de la auditoría se realiza junto con las reformas instauradas en el sistema financiero y las reformas desarrolladas sobre las agencias de calificación del rating.

Nuevo tratamiento a las Entidades de Interés Público (EIP), las empresas que son consideradas dentro de este enfoque, serán las empresas que posean las siguientes características:

- Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, así como las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, a que se refiere el artículo 2.5.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión
- Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.
- Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores. [CITATION TRL11 \l 3082]

Estructura del PLAC, se pretende dar un enfoque más especializado a las auditorías de EIP, siendo más restrictivos los requisitos para poder realizar auditorías de

EIP. Además se establecen una serie de puntos que resultan ser novedosos o que surgen fruto de un mayor endurecimiento en su regulación:

- Regularización de los servicios prohibidos para las firmas que realizan la actividad de auditoría.
- Se distinguirá entre las Auditorías de Cuentas Anuales y las Auditorías de EIP.
- Se regularán los honorarios a percibir por el auditor.
- Se pretenderá dar un mayor valor a la comunicación de la información del auditor.
- Se establece el término rotación de auditoría dentro del PLAC, mediante el cual se fijará un número máximo de años en el que la Firma podrá prestar el servicio de auditoría.
- Se creará una comisión de auditoría sobre las EIP.

Por último debo de hacer referencia al fin último del PLAC, que no es otro que tratar de reforzar la confianza de los agentes sociales en la información económica-financiera mediante, la mejora de la calidad de las auditorías.

Objetivos, con este PLAC, el cual probablemente entrará en vigencia durante este año, se pretende cumplir una serie de objetivos que con la actual Ley de Auditoría de Cuentas no se cumplían:

- Incrementar la transparencia y la confianza en el mercado de auditoría clarificando la definición, alcance y función de la auditoría. Este objetivo se intentará conseguir mediante la creación de un nuevo informe de auditoría, una mayor armonización fruto de la adaptación de las NIA-ES y por último una mayor regulación para los auditores de las EIP.
- Reforzar la independencia y la objetividad. Para poder cumplir esta premisa deberemos de, reforzar la actitud de escepticismo profesional, prestar especial atención a posibles conflictos de intereses. Para los auditores de EIP además deberán de cumplir la no prestación de servicios adicionales a la auditoría, se les limitarán los honorarios a percibir la actividad de auditoría, se les impondrá la rotación externa a los auditores quedando fijado el número máximo de años que una Firma puede auditar a una EIP.

- Abrir y dinamizar el mercado de auditoría. Con la implantación de las NIA-ES, se pretenderá dar un enfoque más internacional, este hecho se ve reflejado con la creación del pasaporte europeo. Gracias a dicho pasaporte un auditor podrá auditar entidades de otro país superando únicamente un examen sobre fiscalidad y legislación de conceptos propios de cada país. Se prohibirán las denominadas cláusulas limitativas que imponían hasta la actualidad las entidades a las Firmas de auditoría. Por último gracias al PLAC, se establecerán incentivos para la realización de auditorías conjuntas entre diferentes firmas, algo no muy común en España, pero que resulta predominante en otros países, como es el caso de las entidades auditadas en Francia.
- Mejorar la supervisión y la coordinación de la supervisión a nivel internacional. Gracias a este PLAC, se pretende dar una mayor convergencia en el marco normativo de la UE, este objetivo se verá reflejado mediante la cooperación de en el marco del COESA (Comité de Organismos Europeos de supervisión de auditores) y asistencia del ESMA (European Security and Markets Authority) en materia de relaciones con terceros países.

El PLAC no ha dejado indiferente a nadie, las Corporaciones que aglutinan a los auditores de este país demandan que ha faltado una falta de consenso anterior a su aprobación en el Congreso.

Las corporaciones de auditores principalmente demandan que se modifiquen los siguientes artículos:

- Artículo 15 sobre las incompatibilidades, se incrementan de una manera considerable las incompatibilidades entre la Entidad auditada y las firmas que prestan servicios de auditoría. Quedando divididas las causas de la incompatibilidad en, circunstancias derivadas de situaciones personales y por servicios prohibidos.
- Artículo 37, donde se establece una rotación de los auditores de las EIP, puesto que el PLAC establece una duración máxima de 10 años, en lugar de los 20 años por los que abogan las corporaciones o 24 años para las auditorías conjuntas.
- Se incrementan las sanciones de mayor gravedad y las relacionadas con EIP.
- Artículo 42, se establecen dos nuevas funciones al ICAC sobre las EIP, vigilar con regularidad la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas y

el control del cumplimiento de las funciones atribuidas al comité de auditoría de cuentas.

“Las Corporaciones y yo diría también que la gran mayoría de auditores, reprochan a la nueva norma propuesta su falta de adecuación al Derecho de la Unión Europea, lo que genera una opinión negativa en general. El PLAC no ha alcanzado un grado de maduración suficiente ni para iniciar su tramitación administrativa ni parlamentaria.

Del texto también se recoge la falta de comunicación entre el Supervisor y las Corporaciones, que quizá hubiera allanado el camino a esa nueva norma. Por ejemplo se les achaca una serie de dificultades prácticas y sobre todo técnicas que dificultarán el quehacer profesional de los auditores y que deberían de ser resueltas antes de que se apruebe la nueva norma. Cabe la posibilidad, por tanto, que esta nueva norma cree inseguridad jurídica, situando a los profesiones españoles en desventaja con sus homólogos europeos”. [CITATION Rej15 \l 3082]

A continuación, detallamos la evolución histórica que ha ido desarrollándose hasta llegar al momento actual en el que se encuentra la LAC:

- 27 de Octubre 2014: Reunión del Comité de Auditoría de Cuentas (ICAC).
- Noviembre 2014: Trámite de información pública.
- 26 de diciembre de 2014: Aprobación del Anteproyecto en primera vuelta por el Consejo de Ministros.
- Febrero 2015: Informe preceptivo del Consejo de Estado.
- 13 de febrero de 2015: El Consejo de Ministros aprueba el Proyecto de Ley. incorporando las modificaciones sustanciales del CE.
- 27 de febrero: Publicación en el Boletín Oficial del Congreso.
- 20 de mayo. Aprobación de la Ley de Auditoría de Cuentas
- Actualmente: Se encuentra en trámites de aprobación del Senado.

5. ADAPTACIÓN DE LAS NIA.

5.1 LAS NIA Y SU ADAPTACIÓN EN ESPAÑA.

Las NIA (Normas Internacionales Auditoría) son pronunciamientos del IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) del IFAC (International Federation of Accountants), que se encargan de regular los encargos de auditoría de información financiera histórica.

Ahora bien, como es entendible, las NIA deben de ser adaptadas dándose un enfoque personal a la regulación que existe en España, de esta manera mediante el proceso que se detalla a continuación se consiguen obtener las Nuevas Normas Técnicas de Auditoría cuyo contenido son las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a los criterios económicos y fiscales de España:

- Traducción de las NIA al español.
- Se introducen recuadros con aclaraciones (criterios económicos y matizaciones) dentro de las NIA-ES.
- Se suprimen los párrafos que contradigan a nuestro ordenamiento jurídico.

Existen Normas Técnicas de Auditoría anteriores, que con la adaptación de las NIA-ES siguen vigentes, es el caso de, la NTA Relación entre auditores que, regula los cambios de auditores y auditorías conjuntas y, las NTA sobre informes especiales y complementarios (Entidades supervisadas y Sociedades Anónimas Deportivas)

En España se puede cifrar el comienzo de este proceso de armonización a nivel internacional, durante el mes de Noviembre de 2011 debido a que se toma la decisión de traducir el conjunto completo de las NIA e incorporarlas como nuevas NTA. El cambio de Normativa no ha resultado ser del todo dramático puesto que bien es cierto que la Normativa que había anteriormente estaba basada en gran medida en las Normas Internacionales de Auditoría, por lo que la adaptación de la nueva Normativa ha resultado familiar en muchos casos.

“La aplicación de las NIA-ES supone una auténtica revolución por la comparabilidad de los trabajos a nivel internacional y un importante cambio en la forma de trabajar, ya que hay muchos aspectos que ahondan en la labor del auditor para ratificar la información contenida en los informes financieros de las compañías y en un conocimiento aún más profundo de los riesgos y de la manera de actuar de las empresas.” [CITATION Her14 \l 3082]

Una vez se tradujeron las NIAs, dando lugar a las NIA-ES, se producen una serie de acontecimientos temporales hasta su posterior aprobación:

- Publicación en el BOE (14 de Febrero de 2013), dando lugar a la apertura del periodo de información pública establecido (6 meses).
- Una vez realizado el periodo de información pública, se produce la Resolución definitiva a fecha de 15 de Octubre de 2013, quedando de esta manera en vigor desde el 14 de Octubre de 2013.
- Entrada en vigor de la Nueva Normativa, para las Auditorías de las Cuentas Anuales correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1 de Enero de 2014.
- Informes emitidos a partir del 1 de Enero de 2015, por encargos realizados posteriores a la fecha de entrada en vigor de la Nueva Normativa, deberán de realizarse con el nuevo bloque normativo, cuyo contenido finalmente ha resultado de ser 33 NIA-ES adaptadas como nuevas NTAs.

En el Anexo II, podemos ver un listado detallado con todas las NIA-ES.

5.1.1 Clasificación de las Nuevas Normas Técnicas Auditoría o NIA-ES.

Las 33 NIA-ES se pueden dividir de la siguiente manera según diferentes series:

Tabla 5.1 Clasificación de las NIA-ES según su serie y área de actuación.

Serie	Área
Serie 200	Principios generales y Responsabilidades.
Serie 300 y 400	Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados.
Serie 500	Evidencia de auditoría.
Serie 600	Utilización del trabajo de otros.
Serie 700	Conclusiones e informe de auditoría.
Serie 800	Áreas especializadas. Propias de cada sector.

5.1.2 Estructura de las Nuevas Normas Técnicas Auditoría o NIA-ES.

Pese a la división en 6 Series principales las NIA-ES, podemos destacar que la Nueva Normativa posee una estructura común para todas las NIA-ES:

Tabla 5.2 Estructura y contenido de las NIA-ES.

Estructura	Contenido
------------	-----------

Introducción	Alcance, relación con otras normas, materia de objeto y tratamiento.
Objetivos	Finalidad del auditor a conseguir.
Definiciones	Explicaciones de los términos empleados.
Requerimientos	Responsabilidades para alcanzar los objetivos.
Guía de aplicación y notas explicativas	Significado, finalidad y ejemplos prácticos.

5.1.3 Criterios de interpretación.

Los criterios establecidos dentro las NIA-ES, deben de ser seguidos en las auditorías de cuentas anuales que realice cualquier auditor inscrito en el ROAC, las referencias normativas que se citan en las NIA-ES, se encuentran reguladas según el marco jurídico español aplicable.

Muchas de las notas aclaratorias que se encuentran dentro de las NIA-ES tienen como fin, el de facilitar la comprensión de las Normas, esto es debido a que las traducciones se han realizado de una manera exacta.

5.1.4 Cambios en las NIA-ES. Una mirada al futuro.

Las NIA se encuentran en una constante revisión por parte de sus creadores, IFAC. El proceso de adaptación que se ha realizado en España, para la adaptación de las NIA a la normativa de auditoría, ha resultado ser dinámico y en bloque. Así pues en caso de que se produzcan cambios en las Normas o adaptaciones publicadas por el IFAC, el proceso de adaptación en España deberá de ser el mismo que se ha realizado recientemente para la adaptación de las 33 NIA-ES.

Recientemente el IFAC, ha publicado una resolución en la que, habla sobre la modificación por completo de las NIAs relacionadas con la Serie 700 y su consiguiente cambio en el informe de auditoría. Este hecho trae consigo la adaptación de la nueva Normativa a España, que deberá de seguir los pasos de adaptación del conjunto global de las NIAs en NIA-ES, cuyo calendario de aplicación no se sitúa más tarde 2017.

“En el contexto de la crisis financiera y económica que ha tenido lugar en los últimos años y, en especial, de la crisis que han sacudido un número elevado de entidades financieras, se ha producido un debate intenso y crítico en el plano

internacional sobre el valor de la auditoría y en particular del producto de la misma, los informes de auditoría.

Las propuestas incluyen cambios que pueden considerarse radicales en la forma, estructura y contenido de los actuales informes de auditoría y vienen acompañadas de propuestas de cambio en otras NIA que proporcionan un contexto ampliado a las mismas y apuntan a un objetivo general de renovar la forma en que los informes de auditoría se integran en la comunicación entre empresas y usuarios de la información financiera, en especial en los mercados de capitales.”[CITATION Her14 \l 3082]

Esta cita viene reforzada por lo que publicó el IAASB en la resolución de la modificación de las NIAs, puesto que, *“Son muchos los que han demandado que los informes de auditores sean más informativos.”.[CITATION IAA14 \l 3082]*

Estas citas, reflejan claramente el pensamiento de los agentes sociales que nos muestran que las señales son claras, el cambio es esencial. Se debe de reforzar los informes de auditoría para que el valor que los usuarios perciben de la auditoría de las CC.AA., se vea restaurado y para que, en definitiva, continúe la relevancia y fiabilidad de la profesión del auditor.

Mediante la información que he obtenido, he podido analizar los principales cambios que hacen referencia a la NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, donde se incorporan nuevos elementos en el informe de auditoría:

- Declaración explícita sobre la independencia del auditor y el cumplimiento de las obligaciones al respecto.
- Se promulga que en el nuevo informe de auditoría se deba de realizar un comentario específico sobre el futuro funcionamiento de la empresa, esta información viene relacionada con la NIA-ES 570 Empresa en funcionamiento,
- Se crea una nueva NIA, la adaptada como NIA-ES 701 Comunicación de asuntos claves de auditoría en el informe de auditoría, esta Norma establece los criterios a seguir para establecer los requerimientos que se consideran clave y su posterior inclusión en el informe de auditoría.

“La independencia es la integridad, objetividad y honradez que debe de guiar al sujeto auditor en la realización de todo su trabajo y especialmente en la formación de un juicio profesional que, a modo de opinión, recogerá en su informe” [CITATION Agu14 \l 3082]

En referencia al concepto independencia, obtengo que, con el paso del tiempo se ha ido modificando gradualmente el concepto de independencia, del que se publicó en el artículo 8 de la LAC de 1988. Las modificaciones que se han producido sobre el término independencia, se han visto reflejadas en la Ley Financiera de 2002 y en 2010, para aplicarlo a la Normativa Europea en la Ley 12/2010 de Ley de Auditoría de Cuentas.

Siguiendo un orden cronológico, cada modificación ha endurecido la manera de controlar la independencia, estableciendo de una manera más clara las causas por las que un auditor deja de ser considerado como independiente, así como también se ha visto un claro endurecimiento sobre las sanciones que recaen a un auditor en caso de no ser considerado independiente.

5.1.5 Evidencia de auditoría.

El concepto de evidencia hace referencia a la certeza clara, manifiesta y perceptible de una cosa, de tal manera que nadie puede racionalmente dudar de ella. Si extrapolamos el término evidencia a la auditoría vemos que, la evidencia que obtiene un auditor es el convencimiento razonable de que los documentos examinados se corresponden y reflejan fielmente las transacciones y los hechos acaecidos en la entidad auditada.

Anteriormente, con la Resolución de 19 de Enero de 1991, se publicó las Normas Técnicas de Auditoría sobre la ejecución del trabajo, dentro de las cuales se veían reflejados los métodos para la obtención de evidencia gracias a, pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

En la siguiente tabla comparo los métodos de obtener evidencia con las anteriores Normas Técnicas de Auditoría y los diferentes tipos de obtener evidencia con la adaptación de las NIA-ES:

Tabla 6.3 Comparación de obtener evidencia entre las NTA anteriores y las NIA-ES.

NTA	NIA-ES
Inspección	Inspección
Observación	Observación
Preguntas	
Confirmaciones	Confirmaciones
Cálculos	Cálculos
Técnicas de examen analítico	Técnicas de examen analítico
	Indagación.
	Reejecución
	Verificación

Podemos ver cómo se han producido cambios en la manera de obtener evidencia con la reciente adaptación de las NIA-ES.

Según la clasificación anterior, el método que nos concierne y en el que procederemos a entrar en mayor detalle más adelante, es el de las confirmaciones, y más en concreto las manifestaciones escritas por la dirección, cuyo objetivo es, claramente obtener una corroboración a las cuestiones emitidas por el auditor.

5.2 CAMBIO EN EL MODELO DE TRABAJO O METODOLOGÍA.

La adaptación de las NIA-ES, ha producido que se desarrolle un nuevo enfoque en la actividad de la auditoría basado en la valoración y posterior respuesta a los riesgos, dando lugar a un cambio en la metodología.

El término de riesgo de auditoría se entiende como, el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los Estados Financieros contienen Incorrecciones Materiales.

El riesgo de auditoría, viene establecido por el auditor a la hora de iniciar la actividad de la auditoría. Dicho riesgo viene calculado como:

$$\text{Riesgo de Auditoría} = \text{Riesgo de Incorrección Material} \times \text{Riesgo de Detección}$$

De esta ecuación hemos de saber que el Riesgo de Incorrección Material o también denominado de manera abreviada como, RIM, resulta de realizar la siguiente ecuación.

$$\text{Riesgo de Incorrección Material} = \text{Riesgo Inherente} \times \text{Riesgo de Control Interno}$$

El Riesgo de Incorrección Material, siempre viene controlado por el cliente, mientras que el Riesgo de Detección viene controlado por el auditor.

El término Incorrección, pasa a tener un peso importante en el nuevo concepto de auditoría, de esta manera entendemos una Incorrección, como la diferencia entre la cantidad, presentación o información revelada a partir de una partida en los Estados Financieros y lo requerido para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Así mismo, se puede contemplar el importante factor que pasa a representar la entidad, debido a que el nuevo enfoque vendrá determinado por el conocimiento de la entidad sobre los componentes de control interno. La entidad deberá de establecer un procedimiento a seguir que evalúe:

- Entorno de control.
- Proceso de valoración del riesgo.
- Sistema de información relevante para la información.
- Actividades de control relevantes para la auditoría.
- Seguimientos de los controles internos.

5.3 NUEVO PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA.

El proceso de auditoría ha tenido una modificación no solo en su metodología, sino también en el proceso durante el desarrollo de la actividad. Existe una clara división a la hora de realizar la actividad de la auditoría, que viene delimitado de la siguiente manera:

- Normas a nivel general.
- Valoración del riesgo.
- Respuestas al riesgo.
- Informe.

Tabla 6.4 Comparación de los procedimientos con las NTA anteriores y las adaptadas NIA-ES.

NTA	NIA-ES
Normas a nivel general	Normas a nivel general
Ejecución del trabajo	Valoración del riesgo
	Respuestas al riesgo
Informe de auditoría	Informe de auditoría

El principal cambio que encontramos, lo vemos a la hora de ejecutar el trabajo, puesto que, el trabajo que se realiza durante la auditoría ha adquirido un nuevo enfoque, basado en la valoración y respuesta al riesgo de que los Estados Financieros contengan errores significativos.

Se establece una clasificación entre distintos tipos de Normas divididas según su finalidad en la actividad de la auditoría y, las fases de trabajo durante la auditoría.

Tabla 6.5 Relación de las clases de NIA-ES con las fases de trabajo en una auditoría.

NIA-ES	Fases de trabajo
Normas a nivel general	Fase preliminar de una auditoría
Valoración del riesgo	Fase de planificación de una auditoría
Respuestas al riesgo	Fase de ejecución de una auditoría
Informe de auditoría	Fase de terminación de una auditoría

5.3.1. Normas a nivel general. Fase preliminar de una auditoría.

Las normas que se hacen referencia a esta fase en la auditoría aparecen registradas dentro de la Serie 200. Dentro de esta fase y por tanto antes de comenzar con la planificación de la auditoría, el auditor deberá de realizar una serie de procedimientos como:

- Conocer la entidad y su entorno, incluido el Control Interno.
- Determinar la estrategia a seguir durante la auditoría, el planning y la materialidad.
- El auditor deberá de identificar los tipos de saldos contables, transacciones e información a revelar que sean materiales.

- Se deberá de realizar un estudio sobre la valoración de las incorrecciones materiales, incluidas las incorrecciones significativas.

Tabla 6.6 NIA-ES que se engloban en la fase preliminar de la auditoría y su descripción.

NIA-ES.	Descripción. Normas a nivel general.
NIA-ES 200	Objetivos globales del auditor independiente.
NIA-ES 210	Acuerdo de los términos de encargo de auditoría.
NIA-ES 220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
NIA-ES 230	Responsabilidad del auditor en la preparación de la documentación.
NIA-ES 240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
NIA-ES 250	Responsabilidad del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias.
NIA-ES 260	Responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno.
NIA-ES 265	Responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente.

5.3.2. Valoración del riesgo.

Como he explicado anteriormente, la llegada de las NIA-ES a España ha dado lugar a un cambio en la orientación que se le ha dado históricamente a la valoración del riesgo. Quedando encuadrado bajo las siguientes características:

- Objetivo, identificar fuentes de riesgo y posteriormente evaluar si podrían resultar en una incorrección material en los estados financieros.
- Resultados, el auditor dirigirá el esfuerzo de auditoría a aquellas áreas en las que el riesgo de incorrección material es mayor.

Los riesgos deberán de valorarse tanto a nivel de los estados financieros, como a nivel de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información revelada en los estados financieros. Existen tres pasos a seguir para la valoración del riesgo:

- Obtener información básica sobre la entidad.
- Diseñar, realizar y documentar procedimientos de valoración del riesgo.
- Relacionar los riesgos identificados con las áreas materiales de los estados financieros a las que afectan.

De una manera paralela se registra una serie de información que está directamente relacionada con:

- Conocimiento del proceso de control.
- Conocimiento del enfoque de la dirección con respecto al riesgo.
- Procedimientos de identificación y valoración del riesgo.
- Determinación de la respuesta en base a los riesgos establecidos.

“La planificación, por tanto, no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo. De esta manera deberá de incluir las siguientes cuestiones:

- *Procedimientos analíticos que van a aplicarse para valoración de riesgos.*
- *Conocimiento general del marco normativo aplicable a la entidad y cumplimiento del mismo.*
- *Determinación de la importancia relativa.*
- *Participación de expertos.*
- *Aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo.”[CITATION Agu14 \l 3082]*

El auditor una vez ha realizado las tareas preliminares de la auditoría, deberá de realizar una planificación de manera eficaz y conforme a la NIA-ES 300 Planificación de una auditoría de los Estados Financieros. Así mismo, los encargados de realizar la planificación deben de ser, el socio del encargo y otros miembros del equipo relevantes. La NIA-ES 300, establece los métodos para poder encontrar y valorar los Riesgos de Incorrecciones Materiales para posteriormente, realizar los procedimientos de auditoría que el auditor considere necesarios.

Establecida la estrategia, el jefe de equipo deberá de desarrollar un planning de auditoría, dentro del cual deberemos de encontrar necesariamente los siguientes aspectos:

- Naturaleza, momento y extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo. Esto queda regulado bajo la NIA-ES 315 Proceso de identificación y valoración de los Riesgos de Incorrecciones Materiales. Dicha norma nos establece los métodos para poder encontrar y valorar los

Riesgos de Incorrecciones Materiales, para posteriormente realizar los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor considere necesarios.

- Naturaleza, momento y extensión de los procedimientos relativos a las afirmaciones y otros procedimientos que el auditor considere necesarios. Este contenido se encuentra dentro de la NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados. La cual se ejecuta dentro de las respuestas al riesgo en la auditoría.

El auditor tiene como tarea además la de valorar los Riesgos de Incorrecciones Materiales, ya sean debido a fraude o error, que se encuentren tanto en los Estados Financieros, como en las afirmaciones, gracias en parte a los conocimientos facilitados por la entidad, incluido su sistema de control interno.

Otra NIA-ES que también se ha visto modificada es la que hace referencia a la materialidad. El término Importancia Relativa tiene su relación con el riesgo en auditoría de que se encuentren incorrecciones materiales en los Estados Financieros. Según esta NIA, se han desarrollado tres niveles a la hora de poder establecer la materialidad, los ordenamos de mayor a menor importancia:

- El primer nivel de materialidad vendrá reflejado en base a un cálculo establecido por parte del juicio profesional, sobre los estados financieros en su conjunto.
- El segundo nivel se utilizará durante la ejecución del trabajo, y se calculará como un porcentaje del primer nivel de materialidad, nunca superior al 85%, su principal objetivo es que las Incorrecciones No Corregidas + Incorrecciones no detectadas, sean inferiores a la Importancia Relativa de los Estados Financieros en su conjunto.
- Por último el tercer nivel, se usará para la ejecución del trabajo para tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar, ya sean disposiciones legales o reglamentarias, revelaciones de informaciones a revelar del sector o informaciones a revelar de hechos significativos y cambios importantes en las operaciones.

El auditor será el encargado de establecer el esfuerzo a realizar, dependiendo de su juicio profesional. Este enfoque resulta novedoso, esto queda demostrado de manera que, antes las pruebas de controles se realizaban los auditores previamente y se

utilizaban para determinar el alcance de las pruebas sustantivas, mientras que ahora las pruebas de controles no se realizan anteriormente para determinar que pruebas hay que realizar, sino que, son parte de la respuesta al riesgo evaluado por el auditor.

Por tanto, el auditor debe de realizar una combinación de procedimientos ya sean sustantivos o de controles, que considere más apropiada para la consecución de sus objetivos. En este nuevo proceso de auditoría, sí hay que hacer necesariamente evaluación de los controles de la empresa y, no se encuentra obligación de realizar necesariamente pruebas de cumplimiento.

Tabla 6.7 NIA-ES que se encuentran dentro de la fase de valoración del riesgo y la descripción de cada una.

NIA-ES.	Descripción. Valoración del riesgo.
NIA-ES 300	Responsabilidad que tiene el auditor de planificar.
NIA-ES 315	Responsabilidad del auditor para identificar y valorar riesgos.
NIA-ES 320	Responsabilidad que tiene el auditor de aplicar concepto de importancia relativa.
NIA-ES 402	Responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría.

5.3.3 Respuestas al riesgo.

El trabajo que un auditor debe de realizar en esta fase, aborda la revisión y evaluación de los puntos de control interno que tiene la empresa y, la realización de las pruebas sustantivas que el auditor haya considerado necesarias.

Una vez que los riesgos han sido valorados y evaluados, se deberá de dar una respuesta según el origen de la incorrección. La NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados, nos indica los procedimientos que el auditor deberá de ejecutar para dar respuesta a los Riesgos identificados.

Si resulta tener origen en los estados financieros, se deberá de proceder a dar respuestas de manera global, mediante cambios en:

- Gestión del encargo, el auditor deberá de asignar personal más experimentado, a la vez que se realiza la auditoría con un mayor grado de supervisión.

- Imprevisibilidad, realizar respecto a años anteriores procedimientos de auditoría diferentes.
- Cambios en los procedimientos de auditoría, cambiar el formato de las pruebas que el auditor planifico al principio de la auditoría.
- Revisar el enfoque de auditoría, revisar los datos obtenidos respecto a los niveles de control interno.
- Revisar las políticas contables utilizadas por el cliente respecto a transacciones con empresas del grupo o transacciones de un elevado grado de complejidad, debido a la posibilidad de encontrar incorrecciones por fraude en los estados financieros.

Por el contrario si resulta ser una incorrección procedente de las afirmaciones recibidas, el auditor deberá de realizar procedimientos de auditoría alternativos:

- Pruebas de controles, se realizarían en caso de que, el auditor entienda que únicamente con los procedimientos sustantivos de auditoría no obtendría la evidencia suficiente y adecuada requerida bajo su juicio profesional.
- Procedimientos sustantivos, el auditor comprenderá que es necesario realizar dichos métodos si considera que obtendría un mayor grado de evidencia que bajo la realización de pruebas de controles. Existen dos tipos de procedimientos sustantivos a realizar, las pruebas de detalle o los procedimientos de revisión analítica sustantivos.

Los objetivos que se encuentran durante este proceso de auditoría son diferentes para la entidad auditada y para el auditor:

- Objetivo de la entidad auditada es la de preparar unos estados financieros libres de incorrecciones materiales.
- Objetivo del auditor, es la de determinar que los estados financieros están libres incorrecciones materiales.

Una vez definidos los objetivos propios de ambas partes, se debe definir los niveles de riesgo que podemos encontrar dentro de la auditoría. Estableciendo que se puede valorar en tres tipos:

- Riesgos inherentes, se encuentra relacionados con el gobierno de la entidad, cultura valores, competencia profesional, actitudes de los directivos ante el control interno. Aquí es donde el auditor entiende que se podrían producir los errores materiales en los estados financieros.
- Riesgos de control, son los propios relacionados con controles específicos sobre transacciones, como pueden las transacciones de ventas, compras, nóminas.... Los controles internos que establece la entidad serán considerados como este tipo de riesgos, si disminuimos el nivel de este tipo de riesgo mitigaremos los posibles riesgos inherentes que hayan sido identificados.
- Riesgo de IM, el auditor deberá de evaluar que la suma de todas las incorrecciones materiales no superen a la Materialidad estipulada al comienzo de la auditoria

Por otra parte, las normas establecidas dentro de la serie 400, nos indicarán que se deberán de diseñar e implementar los procedimientos de auditoría posteriores para hacer frente a los riesgos de incorrección material a nivel de las afirmaciones.

Una vez que ya se han desarrollado los trabajos propios de implementación de los procedimientos de auditoría para hacer frente a los riesgos de IM, el auditor deberá de focalizar su trabajo en la serie 500, donde evaluara si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada.

- El auditor evaluará si la empresa cumple uno de los principios básicos de la contabilidad, como por ejemplo el principio de empresa en funcionamiento.
- Además realizará pruebas para verificar transacciones relacionadas sobre las estimaciones contables o las transacciones realizadas entre partes vinculadas.
- Posteriormente tendrá que revisar los hechos posteriores que se han producido durante el año en curso.
- La dirección de la entidad auditada deberá de facilitarle la carta de manifestaciones de la dirección.

- Finalmente el paso último antes de emitir una opinión razonable según el juicio profesional del auditor, deberá de utilizar el trabajo de otros, lo que viene precedido en la Serie 600.

Tabla 6.8 NIA-ES que se encuentran de las Respuestas al riesgo y la descripción de cada una.

NIA-ES.	Descripción. Respuesta al riesgo.
NIA-ES 330	Responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas
NIA-ES 500	Evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros
NIA-ES 501	Consideraciones específicas del auditor
NIA-ES 505	Procedimientos de confirmación externa
NIA-ES 510	Relación con los saldos de apertura en un encargo inicial
NIA-ES 520	Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos
NIA-ES 530	Muestreo de auditoría en la realización de procedimientos
NIA-ES 540	Responsabilidad del Auditor en relación con las estimaciones contables
NIA-ES 550	Relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría
NIA-ES 560	Respecto a los hechos posteriores al cierre
NIA-ES 570	Utilización de la dirección de hipótesis de empresa en funcionamiento
NIA-ES 580	Obtener manifestaciones escritas de los responsables
NIA-ES 600	Consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo
NIA-ES 610	Auditor externo con respecto al trabajo de los auditores internos
NIA-ES 620	Organización en un campo de especialización distinto

5.3.4. Informe de auditoría.

Esta última fase dentro del proceso de auditoría viene subdividida a su vez en tres fases:

- Evaluación de las incorrecciones identificadas, todas las tareas precedentes realizadas por el auditor, vendrán reflejadas en base a su propia evaluación sobre el efecto material de las incorrecciones detectadas. La manera de proceder sobre

las evaluaciones realizadas por el auditor vendrá reflejado por la NIA-ES 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

- Finalización de una auditoría, esta es la fase donde se completa la auditoría. Dentro de esta fase se desarrollan los aspectos que completan la auditoría, se evaluará la evidencia obtenida, así como la importancia relativa fijada para el informe de auditoría y se elaborarán las consideraciones que debe de tenerse en cuenta los auditores para las auditorías de años siguientes.
- Preparación del Informe de auditoría, una vez analizado toda la actividad de la auditoría, se deberá de emitir el informe de auditoría, donde se establezca si los estados financieros de la empresa auditada reflejan la imagen fiel de la empresa. El informe viene regulado por la serie 700.

Esta parte de la actividad de la auditoría se verá modificada en España próximamente, debido a la resolución explicada anteriormente del IFAC, que publicó recientemente una modificación en las NIAs que afectan al Informe de Auditoría, este nuevo informe que se deberá de realizar, consta de las siguientes partes que deberían de ir ordenadas de la siguiente manera:

- Título.
- Identificación de los destinatarios del informe.
- Un subtítulo con la denominación de Informe sobre las Cuentas Anuales, siempre y cuando se deba de informar sobre, Otras responsabilidades de información.
- Párrafo de introducción, se debe detallar claramente sobre que estados financieros se ha realizado la actividad de auditoría.
- Párrafo de “Responsabilidades de los administradores en relación con las cuentas anuales”.
- Párrafo de “Responsabilidad del auditor”.
- Párrafo de Opinión.
- Párrafo con información sobre “Otros requerimientos legales y reglamentarios”.
- Datos del auditor que firma el Informe de auditoría.

[CITATION Gut15 \l 3082]

El nuevo concepto y orientación que se le ha dado al informe de auditoría, es en pro de conseguir una convergencia en el ámbito europeo para la actividad de la auditoría de cuentas, e intentar satisfacer la demanda que pedían los usuarios externos, los cuales son los principales demandantes de la información que se publica en el Informe de Auditoría.

Tabla 6.9 NIA-ES que se encuentran relacionadas con el Informe de auditoría y la descripción de cada una.

NIA-ES.	Descripción. Informe de auditoría.
NIA-ES 520	Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos
NIA-ES 450	Responsabilidad del auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas
NIA-ES 700	Formarse una opinión sobre los estados financieros
NIA-ES 705	Emitir un informe adecuado
NIA-ES 706	Comunicaciones adicionales
NIA-ES 710	Relación con la información comparativa
NIA-ES 720	Información incluida en documentos que contienen estados financieros auditados

6. EVOLUCIÓN DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS.

Intentando profundizar con un poco más de detalle dentro del cambio Normativo que se ha producido en España, hemos considerado oportuno seleccionar la NIA-ES 580 Manifestaciones escritas. Esta Norma ha sido recientemente adaptada en detrimento de la NTA sobre la Carta de Manifestaciones de la Dirección.

Antes de comenzar a analizar la evolución que se ha registrado en las Manifestaciones escritas con la adaptación de las NIA-ES, es adecuado conocer la definición de la Carta de Manifestaciones:

“Las Manifestaciones escritas, constituyen un reconocimiento explícito de la responsabilidad de los administradores de la entidad en la formulación de las cuentas, por la información obtenida en las mismas, recoge la manifestación concreta de la inexistencia de irregularidades en la gestión de la entidad y en las prácticas contables,

así como el correcto cumplimiento de los principios contables que han sido aplicados.”[CITATION Lar14 \l 3082]

La anterior NTA sobre la Carta de Manifestaciones de la Dirección fue publicada el 20 de Julio de 1998, en una resolución del ICAC. Esta NTA se publicó debido a que en diversas Normas se contemplaban un procedimiento de auditoría a aplicar por los auditores en que se emitía la solicitud de una Carta de Manifestaciones sobre determinados aspectos concretos del trabajo a realizar. Al no existir ninguna Norma que regulará dichos procedimientos la dirección en esos momentos del ICAC decidió publicar la NTA sobre la Carta de Manifestaciones de la Dirección.

“Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas”.

Si bien es cierto que se conoce la necesidad de obtener Manifestaciones escritas proporcionadas por la Dirección de la Entidad, este hecho no debe de ser excluyente para obtener evidencia mediante otros procedimientos alternativos.

6.1 CARTA DE MANIFESTACIONES ESCRITAS COMO EVIDENCIA DE AUDITORÍA.

La evidencia de auditoría como se ha explicado anteriormente es, la manera que tiene el auditor para poder formar una opinión personal que emitir en el informe de auditoría con un grado de seguridad razonable de que los Estados Financieros no contienen Incorrecciones Materiales.

Así mismo se puede ver cómo, durante el proceso de auditoría existe una obligatoriedad para que se formulen Manifestaciones escritas. Aún así hemos de ser conscientes de las limitaciones inherentes que existen acerca de dicha Norma. Este hecho nos hace ver que las Manifestaciones escritas que facilita la Dirección de la Entidad al auditor tienen un carácter complementario. A continuación he desarrollado un caso donde se ve más claramente la función principal que se obtiene de las Manifestaciones escritas.

Un auditor puede comprobar mediante la validación de documentos que todas las transacciones han sido registradas dentro de los registros contables y se ven detallados en los estados financieros, además el auditor puede considerar necesario que la Dirección manifieste por escrito que no tiene conocimiento de ninguna otra transacción de esta naturaleza que afecte a las Cuentas Anuales examinadas.

6.2 MIEMBROS DE LA DIRECCIÓN A QUIENES SOLICITAR LA CARTA DE MANIFESTACIONES.

Las Manifestaciones escritas que debe formular la Dirección de la Entidad deben de ir destinadas principalmente, hacia aquellas personas que tienen la responsabilidad de la preparación de los estados financieros.

No obstante debo de destacar que las Manifestaciones escritas pueden no ir dirigidas exclusivamente a los miembros de la Dirección de la Entidad, puesto que el auditor puede considerar necesario en determinadas ocasiones, manifestaciones de trabajadores especializados dentro de la empresa.

Analizando la Norma y viendo algunos casos, a un modo de ejemplo se puede entender que, el auditor pueda o deba solicitar al jefe del departamento legal de la empresa que realice una manifestación escrita sobre si existe algún Expediente de Regulación de Empleo, o también puede el auditor solicitar información sobre si existe alguna causa judicial abierta que pueda afectar de una manera significativa a los Estados Financieros de la empresa.

6.3 FORMALIDADES DE LA CARTA DE MANIFESTACIONES.

Dentro de la NIA-ES 580, se establece una serie de aspectos formales que deben de adoptarse dentro de la carta de Manifestaciones escritas:

- Obligatoriedad, al tratarse de una NIA-ES, las Manifestaciones escritas deberán de realizarse siempre durante el proceso de auditoría y con las confirmaciones que el auditor considere necesario.
- Forma de presentación, las manifestaciones pueden ser redactadas como viene siendo habitual por la empresa auditada o puede redactarla el auditor y ser aceptada y firmada por la empresa, esta opción viene siendo la menos habitual.
- Fecha de la carta, la fecha de las manifestaciones escritas no debe de ser nunca posterior a la fecha del informe de auditoría y el periodo que cubre dicha carta

será principalmente el del periodo al que haga referencia las Cuentas Anuales, aunque puede darse el caso de que el auditor necesite manifestaciones sobre periodos que no abarcan las Cuentas Anuales.

- Firma de la carta, deberá de ser firmada por al menos un miembro del Consejo de Administración, y en el caso de que el auditor considere necesarias otras manifestaciones, estas deberán de ir firmadas por las personas encargadas de realizar las confirmaciones.
- Conservación de la carta, las confirmaciones realizadas por la Entidad auditada deberán de ser conservadas por el auditor como parte del trabajo.

6.4 CONTENIDO DE LA CARTA DE MANIFESTACIONES.

Como he explicado anteriormente la Carta de Manifestaciones que debe de facilitar la Dirección de la Entidad, no tiene un modelo general inalterable debido a que, el auditor puede exigir la información que él considere oportuna para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada, para así poder expresar una opinión razonable en el Informe de Auditoría.

De esta manera dentro de la Norma se indica un modelo estándar con las indicaciones básicas que deben de ser comunicadas por parte de la Dirección de la Entidad. A continuación enumero los puntos principales a los que se debe de hacer referencia:

- Reconocimiento de la responsabilidad en la emisión de los estados financieros.
- Situación y responsabilidad respecto del Control Interno.
- Situación de la contabilidad y formulación de las cuentas sometidas a auditoría.
- Afirmaciones respecto de la integridad de las cuentas.
- Afirmaciones respecto de información integrada al auditor.
- Manifestaciones respecto de las irregularidades e incumplimientos.
- Afirmaciones sobre circunstancias que pudieran afectar a la continuidad de la entidad.
- Afirmaciones sobre los órganos de administración.
- Otras manifestaciones necesarias por el auditor.

6.5 PROBLEMAS DEL AUDITOR RESPECTO A LA CARTA DE MANIFESTACIONES.

Lo normal es que durante el desarrollo de la auditoría, no surjan problemas relacionados con las Manifestaciones escritas. Ahora bien, ante la negativa de firmar las

Manifestaciones escritas, el auditor se encontrará con un problema en la obtención de evidencia, esto supondrá una limitación al alcance para poder obtener la evidencia necesaria para emitir su opinión, o también puede darse el caso de que el auditor vea necesario denegar la emisión de su opinión en el Informe de Auditoría. De esta manera podemos observar que un auditor puede encontrarse frente a varios problemas relacionados con las Manifestaciones escritas dentro del desarrollo de la actividad de la auditoría:

- Negativa de la entidad a firmar la carta de manifestaciones, la Dirección de la Entidad, puede negarse a firmar las Manifestaciones escritas, lo que provoca una clara limitación al alcance y el auditor deberá de examinar si dicho hecho lo considera tan grave como para emitir una opinión denegada.
- Negativa a confirmar alguno de los contenidos de la carta de manifestaciones, este hecho repercute una clara limitación al alcance, el auditor deberá de valorar la limitación que puede tener sobre la formación de su opinión en el Informe de Auditoría.
- Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones, en caso de que existan indicios por parte del auditor sobre la veracidad o fiabilidad de las Manifestaciones escritas, se deberán de realizar los procedimientos aquellas pruebas o procedimientos que se consideren oportunos para poder validar la evidencia que se pretende encontrar.
- Manifestaciones solicitadas y no proporcionadas, en caso de que en la carta de Manifestaciones no se encuentran algunas de las cuestiones solicitadas por el auditor, el auditor se deberá de poner en contacto con la Dirección para intentar solucionar el problema, o bien, el auditor deberá de replantearse la integridad de la Dirección así como en el caso de no obtener finalmente las Manifestaciones requeridas, deberá de replantearse el efecto que repercute sobre la obtención de evidencia para la emisión de su opinión en el Informe de auditoría.

6.6 VARIACIÓN DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS.

La adaptación de las NIA-ES como se ha comentado anteriormente, ha traído consigo modificaciones en las Normativas que regulan la actividad de la auditoría. Las Manifestaciones escritas no iban a ser menos y también han sufrido modificaciones en su contenido.

He realizado un análisis comparando las Manifestaciones escritas entregadas el año pasado según las NTA y las de este año según las NIA-ES. Por motivos de confidencialidad no se pueden mostrar las Manifestaciones escritas que la Entidad en cuestión me facilitó.

Analizadas ambas Manifestaciones escritas, obtenemos las siguientes diferencias que considero necesario hacer referencia:

- Concreción del objetivo del trabajo realizado por el auditor y alcance del mismo.
- Asunción de responsabilidad respecto a que las cuentas anuales formuladas expresan la imagen fiel de acuerdo con el marco normativo aplicable a la entidad.
- Menciones a la estructura de control interno. Modelo anterior permitir elaboración CCAA fiables. Ahora libres de incorrecciones materiales por fraude o error.
- Párrafo de responsabilidad sistema de control interno para prevenir y detectar el fraude.
- Manifestación expresa de no conocimiento de aspectos relacionados con fraude que pudieran llevar a errores en CCAA.
- Párrafo sobre la no existencia de ajustes (en su caso detalle de los ajustes propuesto por el auditor y no registrados y opcionalmente justificación de el no registro de dicho ajustes y reclasificaciones o el desacuerdo).
- Se concreta más el marco normativo y se elimina el concepto de uniformidad.

Una vez evaluados todos los aspectos relevantes sobre la Norma de las Manifestaciones escritas y sus principales modificaciones, podemos evaluar que, los cambios pertinentes que se han realizado en dicha Norma van en sintonía con lo establecido en los objetivos de las adaptaciones generales de las NIA-ES, asumiendo por tanto en dicha Norma una mayor focalización del trabajo sobre los RIM, este mayor énfasis en la regulación de dicha Norma lo hemos visto comparado además en la comparación sobre las Manifestaciones escritas realizado anteriormente, lo que trata de una manera proactiva tanto de homogeneizar la información financiera, así como tratar de que obtengan una mayor confianza los agentes sociales sobre la actividad de auditoría.

7. ANÁLISIS DE LAS ENTREVISTAS REALIZADAS A AUDITORES INSCRITOS EN EL ROAC Y A UN MIEMBRO

DEL GOBIERNO DE UNA ENTIDAD CON OBLIGACIÓN DE REALIZAR AUDITORÍA DE SUS CUENTAS ANUALES.

A la hora de enfocar el trabajo de una manera más práctica, consideré necesario realizar una serie de entrevistas para conocer la opinión de los que realizan la actividad de auditoría diariamente además, también he contado con la colaboración de un miembro del Gobierno de una Entidad, con obligación de someter a auditoría sus cuentas anuales.

Las entrevistas han sido respondidas en tiempo y forma de manera correcta por:

- Felipe Escorihuela. Auditor inscrito en el ROAC. Miembro de la Dirección del Gobierno de la entidad financiera, Bantierra.
- Daniel Piazuelo. Auditor inscrito en el ROAC. Senior Manager de Auditoría en la Firma PwC.
- Javier Castillo. Auditor inscrito en el ROAC. Socio de la Firma Villalba Envid S.A.
- Francisco Gracia. Auditor inscrito en el ROAC. Consejero de la Corporación REA+REGA Auditores CGE.

El motivo de la selección de cada persona en concreto, fue el de intentar tomar una visión global de los cambios que se están produciendo actualmente abarcando la opinión desde diversos puntos de vista, ya sea por un directivo de una entidad con obligación de ser auditada (Felipe Escorihuela), como evidentemente resulta necesario conocer el punto de vista de los que ejercen la actividad de la auditoría en su profesión, así pues consideramos necesario conocer el punto de vista de un auditor de una de las denominadas Big Four, como es PwC (Daniel Piazuelo) y el de dos auditores de firmas locales en (Javier Castillo y Francisco Gracia).

7.1 CONTENIDO DE LAS ENTREVISTAS.

En el Anexo I, se muestra detalladamente el contenido de las preguntas que formaban parte de la entrevista, la cual se encuentra claramente dividida en cuatro partes:

- Opinión sobre la adaptación de las NIA-ES.
- Opinión sobre el PLAC.
- Opinión sobre las Manifestaciones escritas.

- Opinión sobre los futuros cambios en la actividad de la auditoría.

Cada tema de la entrevista se encuentra dividido según los siguientes subapartados:

- Si se encontraban al tanto de las modificaciones pertinentes que se han ido sucediendo.
- Si se encontraba de acuerdo con los cambios realizados.
- Cuáles fueron los motivos principales que ellos consideraban para dicho cambio.
- Si modificaría algo de lo que se ha realizado.

7.2 VALORACIÓN DE LAS ENTREVISTAS CONCEDIDAS.

Como resulta entendible, las contestaciones han dado lugar a puntos en común y puntos en los que he obtenido que la opinión resultaba ser diferente según el pensamiento de cada persona, así pues hemos querido hacer una relación de las respuestas dadas por cada entrevistado según el tema sobre el que se preguntaba:

Primero de todo, quiero partir de la base de que, todos los entrevistados están al tanto de todos los cambios que se están produciendo, con lo cual demuestran estar al tanto de las novedades correspondientes a las regulaciones relacionadas con la auditoría.

Todos están concienciados de la necesidad de, armonizar las normas a nivel europeo y homogeneizar la información que se emite dentro de los países miembros de la Unión Europea.

La adaptación de las NIA-ES, ha traído consigo un mayor enfoque de la actividad de la auditoría focalizada hacia, la evaluación y detección del riesgo, la detección del fraude e incrementando la importancia sobre la planificación del trabajo.

Tabla 7.1 Opinión sobre las adaptaciones de las NIA-ES.

	Está al tanto	Principal Cambio	Principal motivo	Modificaciones
Felipe Escorihuela	Si	Riesgo de no detección de Incorrecciones Materiales.	Armonización	Ninguna
Daniel Piazuelo	Si	Detección del fraude	Armonización	Manifestaciones escritas

Javier Castillo	Si	Enfoque centrado en el riesgo y planificación	Armonización	Ninguna
Francisco Gracia	Si	Evaluación y valoración del riesgo	Armonización	Informes de auditoría y proporcionalidad entre empresas

En relación al PLAC, recientemente fue aprobado en el Congreso, debemos decir que, todos los entrevistados son conscientes de la obligación que existía de que se produjese una modificación en la legislación, recalando todos ellos la rapidez con la que se ha aprobado esta nueva legislación, sin el adecuado consenso entre el órgano legislador y las corporaciones, esto ha dado lugar a una serie de discrepancias comunes en los entrevistados en mayor o menor medida.

Tabla 7.2 Opinión sobre el Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas (PLAC).

	Está al tanto	Motivo de cambio	Aspecto controvertido
Felipe Escorihuela	Si	Armonización.	Rotación del auditor
Daniel Piauelo	Si	No lo considera necesario.	Excesiva supervisión, independencia, sanciones duras y rotación del auditor
Javier Castillo	Si	Obligación según el Reglamento	Concepto de EIP
Francisco Gracia	Si	Obligación según el Reglamento	Independencia, rotación del auditor, excesivas sanciones, concepto EIP y el informe de auditoría

La adaptación de las Manifestaciones escritas, es el punto donde he obtenido una mayor discrepancia entre todos los entrevistados. Cada entrevistado concibe las Manifestaciones escritas de una manera diferente a los demás, siempre partiendo de la base de la necesidad de que, la Dirección de la Entidad reporte unas manifestaciones

escritas sobre los estados financieros, para obtener cierto grado de evidencia que plasmar en el informe de auditoría.

Tabla 7.3 Opinión sobre las Manifestaciones escritas

	Está al tanto	Adaptación	Contenido Norma	Valoración Norma
Felipe Escorihuela	Si	Sin cambios relevantes	Concreción de marcos normativos o referencias al riesgo y fraude	Norma necesaria, reporta evidencia necesaria
Daniel Piazuolo	Si	Adaptación adecuada	NIA con información detallada, la carta debe de contener información mínima	Bien adaptada, no realizaría cambio alguno
Javier Castillo	Si	Sin cambios relevantes	Excesivos requerimientos	No considera beneficioso el cambio
Francisco Gracia	Si	Aspectos novedosos	Excesivamente amplio, introduce nuevos conceptos	No es interesante para los agentes sociales

La opinión fundamental que extraigo de las entrevistas realizadas es que, la actividad de la auditoría se encuentra tremendamente regulada y que por muchas modificaciones en la legislación que se hagan o, se realicen cambios de normativa, seguirán existiendo temas candentes de someterse continuamente a revisión, como pueden ser los casos donde existen conflictos, haciendo referencia al PLAC recientemente aprobado surgen conflictos entre, corporaciones de auditores y el órgano legislador del gobierno, en los artículos sobre, independencia, rotaciones de los auditores, incremento de las sanciones y el concepto sobre las EIP.

Tabla 7.4 Opinión sobre los futuros cambios en la actividad de la auditoría.

Opinión sobre la auditoría del futuro.	
Felipe Escorihuela	La regulación de la profesión de auditoría siempre ha sido muy elevado, así como siempre han existido aspectos muy debatidos sobre los cuales es difícil adquirir una propuesta consensuada y definitiva. De esta manera sea cual sea la regulación que se realice próximamente seguirá estando a debate, discusión y posiblemente modificación de la misma en el futuro.
Daniel Piazuolo	La auditoría va encaminada a un marco mucho más regulado, producirá análisis muy detallados de sus políticas de independencia y aceptación de trabajos y una mayor auto revisión para asegurar así que el trabajo se realiza con la calidad requerida.

	Ante situaciones de fraude o escándalos de fraude o escándalos en los estados financieros, los grupos de interés siempre se fijan en la labor del auditor, lo que se deberá de extremar la rigurosidad en los procedimientos de auditoría aplicados.
Javier Castillo	Se van a producir muchas bajas de despachos pequeños de auditoría, esto hace que los despachos deberán estar mucho mejor organizados, no se va a conseguir darle a la sociedad lo que realmente espera de la auditoría
Francisco Gracia	Incremento sustancial de las medidas de regulación sobre la actividad de la auditoría de cuentas requiere un aumento de horas de trabajo que obligan a los auditores a hacer frente a esos requerimientos, así como un decidido apoyo de las Corporaciones a las firmas que más lo necesiten

8. CONCLUSIONES.

Con el presente trabajo, se pretendía analizar los cambios más recientes que se han realizado sobre la actividad de la auditoría de cuentas, examinando los principales motivos que los produjeron y el contenido de dichos cambios, para ello decidí abordar los cambios relacionados con:

- Normativa reguladora de la auditoría.
- Ley de Auditoría Cuentas.
- Adaptación de las Manifestaciones escritas a las NIA-ES.

Analizando uno por uno he podido comprobar que existen dos denominadores comunes, que han tenido una influencia significativa para el desarrollo de dichos cambios sobre la normativa y la legislación. Los principales motivos que he encontrado son, la actual crisis económica que envolvió no solo a España, sino que ha resultado ser

una crisis a nivel mundial, y que sacó a la luz los puntos débiles de la auditoría con sonados escándalos financieros de entidades auditadas, además el otro motivo principal que ha tenido una influencia significativa en las medidas tomadas es, el de la armonización internacional de las medidas que regulan la auditoría con el fin último de homogeneizar la información que se emite en los informes de auditoría.

Desde un punto de vista más particular, he obtenido las siguientes conclusiones relacionadas sobre cada tema desarrollado en el trabajo:

El cambio producido en la Normativa con la adaptación de las NIA-ES, considero que es realmente positivo, puesto que se adapta de mejor manera a las necesidades que exigían los agentes sociales que es reportar un mayor trabajo de evaluación de que los estados financieros no contengan Incorrecciones Materiales.

El análisis realizado sobre el PLAC, nos ha mostrado el cambio que pide la sociedad para evitar escándalos financieros de entidades auditadas, y así poder recobrar la confianza perdida en el sector. Las medidas que se han tomado para reportar el incremento de la confianza se basan en regulaciones sobre los términos de independencia, un mayor control a los auditores mediante el endurecimiento de las sanciones. Otro hecho al que debo de hacer referencia en dicha legislación es el de la rotación de las firmas de auditoría para las Entidades de Interés Público, en caso de que finalmente se aplique dicho artículo, en mi opinión, se va a producir un intercambio de cromos entre las denominadas Big Four (PwC, Deloitte, KPMG y EY), puesto que son ellas las que copan la mayor cuota de mercado de las Empresas de Interés Público, y son ellas las que tienen la capacidad necesaria para poder realizar las auditorías de manera más eficiente, por lo que no creo que se obtenga la finalidad pretendida con la modificación de dicho artículo en la Ley de Auditoría de Cuentas.

En relación a las Manifestaciones escritas que proporciona la dirección de una entidad obtengo que, es una manera de obtener evidencia en la auditoría, para que el auditor pueda formar su opinión. A nivel global, el cambio de normativa ha desencadenado en una mayor focalización del trabajo para detectar los RIM, como he podido comprobar este nuevo concepto de trabajo también se ha visto reflejado en las Manifestaciones escritas, puesto que, según el contenido de las nuevas Manifestaciones,

se añaden muchas más afirmaciones requeridas por el auditor sobre el control interno, la detección de errores significativos o el fraude en la dirección.

Para finalizar, no querría acabar el trabajo sin antes realizar una breve opinión personal, sobre lo que le deparará el futuro a la actividad de la auditoría en base a lo expuesto durante el trabajo.

Me gustaría destacar que, según todo lo analizado anteriormente y aun siendo conocedor de las excesivas medidas de regulación que existen debido a, la vital importancia que sustenta la actividad de la auditoría dentro del entorno económico, posiblemente, siempre se verá salpicada por casos aislados de mala praxis de alguno de los auditores. Esto no debe focalizarse como un problema en la regulación vigente, sino como un problema de conciencia o profesionalidad del auditor, aunque nos encontrásemos en un sistema con una perfecta regulación, los casos de escándalos se seguirían sucediendo, por lo que, considero excesivas algunas medidas referentes a la independencia, o endurecimiento de las sanciones que recientemente se han aprobado en el PLAC.

9. BIBLIOGRAFÍA.

AGULLA OLIVAR, T y CABAL GARCÍA, E (2014) “Evolución legal de la independencia del auditor y de las responsabilidades derivadas de la falta de la misma” *Revista Contable*. Octubre 2014.

ALONSO AYALA, M, (2014) “Entrevista”, *Revista Contable*. Mayo 2014, 24-29.

GTA VILLAMAGAN ABOGADOS, (2014) “Ante proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas”. *Revista Contable*. Diciembre 2014.

GUTIERREZ VIVAS, G (2015). “El nuevo informe de auditoría de las Cuentas Anuales” *Revista Contable*. Febrero 2015.

HERRERO ESCAMILLA, J (2014) “[Cambios en las NIAs, nuevos informes de auditoría: una mirada hacia un futuro próximo](#)” *Revista Contable*. Septiembre 2014.

LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A, (2014): Auditoría de cuentas anuales. CEF, Madrid.

REJON LOPEZ, M (2015) “Análisis del anteproyecto de Ley de Auditoría de Cuentas” *Revista Contable*. Marzo 2015.

10.FUENTES DE INFORMACIÓN

10.1 WEBGRAFÍA.

Caso Gowex:

http://cincodias.com/cincodias/2014/08/08/empresas/1407530192_460792.html

<http://www.elblogsalmon.com/empresas/gowex-ma-audidores-el-mab-y-el-icac-varias-irregularidades-bastante-graves-que-nadie-detecto>

Caso Bankia:

<http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/6302517/12/14/Deloitte-ignoro-una-decena-de-errores-en-Bankia-para-avalar-las-cuentas.html#.Kku8FvjsFic4prl>

<http://www.abc.es/20120504/economia/abci-cnmv-bankia-requerimiento-cuentas-201205041406.html>

Caso Pescanova:

http://economia.elpais.com/economia/2014/11/09/actualidad/1415552095_272047.html

<http://www.eleconomista.es/banca-finanzas/noticias/6497583/02/15/Gowex-Pescanova-y-Bankia-y-su-efecto-en-la-nueva-Ley-de-Auditoria.html>

GAP de Expectativas, Marta Grañó Calvete. Junio 2013.

<http://queaprendemoshoy.com/que-es-el-gap-de-expectativas-en-auditoria/>

10.2 NORMATIVA.

Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

<http://www.boe.es/boe/dias/2011/07/02/pdfs/BOE-A-2011-11345.pdf>

Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

<http://www.icac.meh.es/Temp/20150623182742.PDF>

Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas.

<http://www.boe.es/boe/dias/2010/07/01/pdfs/BOE-A-2010-10421.pdf>

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

<http://boe.es/boe/dias/2011/11/04/pdfs/BOE-A-2011-17395.pdf>

Normas Técnicas de Auditoría (Actuales y derogadas).

<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/Auditoria.aspx>

10.3 PONENCIAS.

Ponencia para la AAC sobre Auditoría de Don Enrique Rubio Herrera. Subdirector General de Normas Técnicas de Auditoría. “Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas”.

Ponencia para la AAC sobre Auditoría de Don Silvia Leis de Calo. Departamento técnico del ICJCE. “Adaptación de las NIA”.

ANEXO I

1. ENTREVISTA A UN MIEMBRO DE LA DIRECCIÓN DE UNA ENTIDAD CON OBLIGACIÓN DE SOMETER A AUDITORÍA SUS CUENTAS ANUALES.

Opinión sobre el cambio de normativa y nuevo método de trabajo debido a la adaptación de las NIA.

¿Está usted al tanto del cambio de normativa que se ha producido recientemente con la adaptación de las NIA a España?

¿Qué opinión le merece el cambio de normativa, en referencia al objetivo principal que se pretendía, la armonización de Normas a nivel internacional?

¿Cuáles considera que han sido los principales motivos que han sido determinantes para llevar a cabo el cambio de normativa?

¿Cree que las medidas tomadas han sido suficientes para suprimir los GAP de expectativas surgidos durante la reciente crisis económica?

¿Considera que el nuevo método de trabajo, que se adopta con la implementación de las NIA-ES, resultará ser positivo para incrementar la confianza de los grupos de interés respecto al informe de auditoría?

En caso de considerar que no han sido suficientes. ¿Qué medidas adicionales considera que deberían de tomarse?

En caso de pensar que se han adoptado medidas excesivas. ¿Suprimiría alguno de los cambios que se han producido con la implementación de las NIA-ES?

Opinión sobre el PLAC

¿Está usted al tanto del PLAC aprobado recientemente para su posterior entrada en vigor durante el año 2016?

¿Considera necesario dicha modificación sobre la Ley de Auditoría de Cuentas? ¿Por qué?

Al estar aun en Proyecto de Ley, ¿Qué cambios más sustanciales suprimiría o incorporaría antes de su entrada en vigor?

Opinión sobre la nueva Normativa referente a las Manifestaciones escritas.

¿Está usted familiarizado con las Manifestaciones escritas que debe de entregar la Dirección de la Entidad al equipo de auditoría?

¿Qué opinión le merece el de manera global el nuevo enfoque que se la ha dado a las Manifestaciones escritas gracias a la implantación de las NIA-ES?

Respecto al trabajo que realiza el auditor. Considera que la Norma se ha visto modificada de manera beneficiosa o perjudicial:

Finalidad/Objetivos.

El porque de la realización de la Norma.

Evidencia obtenida.

Documentación de las Manifestaciones escritas por el auditor.

Fecha y firma de las Manifestaciones escritas entregadas por la Dirección.

¿Bajo su opinión personal, suprimiría o añadiría algunos aspectos que resulten ser materiales a las citadas Manifestaciones escritas?

¿Considera beneficioso desde el punto de vista externo los cambios realizados?

Opinión final

Para finalizar, me gustaría expusiese desde su punto de vista personal, en unas breves líneas, como considera que va a evolucionar próximamente la actividad de la auditoría, dado los elevados niveles de regulación en los que se encuentra.

1. ENTREVISTA A AUDITORES INSCRITOS EN EL ROAC

Opinión sobre el cambio de normativa y nuevo método de trabajo debido a la adaptación de las NIA.

¿Está usted al tanto del cambio de normativa que se ha producido recientemente con la adaptación de las NIA a España?

¿Qué opinión le merece el cambio de normativa, en referencia al objetivo principal que se pretendía, la armonización de Normas a nivel internacional?

¿Cuáles considera que han sido los principales motivos que han sido determinantes para llevar a cabo el cambio de normativa?

¿Cree que las medidas tomadas han sido suficientes para suprimir los GAP de expectativas surgidos durante la reciente crisis económica?

¿Considera que el nuevo método de trabajo, que se adopta con la implementación de las NIA-ES, resultará ser positivo para incrementar la confianza de los grupos de interés respecto al informe de auditoría?

En caso de considerar que no han sido suficientes. ¿Qué medidas adicionales considera que deberían de tomarse?

En caso de pensar que se han adoptado medidas excesivas. ¿Suprimiría alguno de los cambios que se han producido con la implementación de las NIA-ES?

Opinión sobre el PLAC

¿Está usted al tanto del PLAC aprobado recientemente para su posterior entrada en vigor durante el año 2016?

¿Considera necesario dicha modificación sobre la Ley de Auditoría de Cuentas? ¿Por qué?

Al estar aun en Proyecto de Ley, ¿Qué cambios más sustanciales suprimiría o incorporaría antes de su entrada en vigor?

Opinión sobre la nueva Normativa referente a las Manifestaciones escritas.

¿Está usted familiarizado con las Manifestaciones escritas que debe de entregar la Dirección de la Entidad al equipo de auditoría?

¿Qué opinión le merece el de manera global el nuevo enfoque que se la ha dado a las Manifestaciones escritas gracias a la implantación de las NIA-ES?

Respecto al trabajo que realiza el auditor. Considera que la Norma se ha visto modificada de manera beneficiosa o perjudicial:

Finalidad/Objetivos.

El porque de la realización de la Norma.

Evidencia obtenida.

Documentación de las Manifestaciones escritas por el auditor.

Fecha y firma de las Manifestaciones escritas entregadas por la Dirección.

¿Bajo su opinión personal, suprimiría o añadiría algunos aspectos que resulten ser materiales a las citadas Manifestaciones escritas?

¿Considera beneficioso desde el punto de vista externo los cambios realizados?

Opinión final

Para finalizar, me gustaría expusiese desde su punto de vista personal, en unas breves líneas, como considera que va a evolucionar próximamente la actividad de la auditoría, dado los elevados niveles de regulación en los que se encuentra.

ANEXO II

1. GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LAS NIA-ES.

NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.

NIA-ES 220. Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.

NIA-ES 230. Documentación de Auditoría.

NIA-ES 240. Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude.

NIA-ES 250. Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros.

NIA-ES 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad.

NIA-ES 265. Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad.

NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.

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

NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.

NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

NIA-ES 402. Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.

NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría.

NIA-ES 500. Evidencia de Auditoría.

NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas.

NIA-ES 505. Confirmaciones Externas.

NIA-ES 510. Encargos iniciales de Auditoría – Saldos de Apertura.

NIA-ES 520. Procedimientos Analíticos.

NIA-ES 530. Muestreo de Auditoría.

NIA-ES 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a revelar.

NIA-ES 550. Partes Vinculadas.

- NIA-ES 560. Hechos posteriores al cierre.

NIA-ES 570. Empresa en Funcionamiento.

NIA-ES 580. Manifestaciones escritas.

NIA-ES 600. Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos .

NIA-ES 610. Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.

NIA-ES 620. Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor.

NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.

NIA-ES 705. Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.

NIA-ES 706. Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.

NIA-ES 710. Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.

NIA-ES 720. Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.