



Audidores

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

GUÍA DE ACTUACIÓN 34

GUÍA ORIENTATIVA SOBRE DEDICACIÓN HORARIA MÍNIMA EN TRABAJOS DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Febrero de 2013

Guía orientativa sobre dedicación horaria mínima en trabajos de auditoría de cuentas

Introducción y objeto de esta guía

En la actual legislación, regulación y normativa profesional referente a la actividad de auditoría de cuentas en España, existe una variedad de referencias relacionadas con la dedicación horaria por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría para la realización de los encargos (véase el Anexo Normativo, adjunto).

La Resolución del ICAC del 26 de octubre de 2011, que publicó la Norma de Control de Calidad Interno (en adelante, NCCI), establece que dicha norma es de aplicación obligatoria para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, quienes deberán haber implementado sus sistemas de control de calidad interno en cumplimiento de lo dispuesto en esta norma antes del 1 de enero de 2013.

Dicha NCCI también establece determinadas referencias a la dedicación horaria para la realización de los encargos (véase el Anexo Normativo, adjunto).

Desde el punto de vista del cumplimiento de los objetivos del referido sistema de control de calidad, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría deben dedicar el tiempo y los recursos suficientes para la garantizar la calidad en la realización de una auditoría. Por ello, es conveniente que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría establezcan políticas y procedimientos que les permitan identificar aquellos encargos en los que la dedicación horaria incurrida se encuentre por debajo de un número de horas que se pueda considerar como mínimo.

Si se identificasen encargos en los que se produzca la mencionada circunstancia, este hecho sería un indicador de que el trabajo podría no haberse realizado de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas, y de confirmarse esta circunstancia, el informe sería inadecuado, al menos en la medida en que en dicho informe se expresa que el trabajo se ha realizado de acuerdo a la normativa de auditoría, lo que en tal caso sería incorrecto; y adicionalmente, el informe podría contener salvedades o una conclusión sobre la imagen fiel errónea, en su caso, derivada de no haber cumplido con la normativa de auditoría durante la ejecución del encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que se determinen las actuaciones subsiguientes que resulten necesarias para cumplir las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, así como que se considere la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

En concreto, entre los criterios establecidos por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría para determinar si debe realizarse una revisión de control de calidad del encargo (NCCI 1.35), deberían ser incluidos aquellos encargos en los que la dedicación horaria incurrida se encuentre por debajo de un número de horas que se pueda considerar como mínimo. La naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad de dichos encargos serían los ya establecidos por la firma en las políticas y procedimientos de su sistema de control de calidad.

En este contexto, el Consejo Directivo del ICJCE ha considerado conveniente proporcionar criterios orientativos, al menos, para la determinación de la dedicación horaria mínima a incurrir en los trabajos de auditoría de cuentas. Quedan fuera de esta Guía las entidades de interés público (EIP)¹ y las cuentas anuales consolidadas, dada su heterogeneidad y complejidad, que impide la fijación de recomendaciones sobre dedicación horaria mínima que puedan ser generalmente asumibles.

Dedicación horaria mínima orientativa en la actividad de auditoría de cuentas

Se incluye a continuación un cuadro con una orientación de las horas mínimas de dedicación en la realización de trabajos de auditoría de cuentas anuales individuales, excluidas las de entidades de interés público (EIP), en una clasificación por tramos.

El cuadro tiene una finalidad orientativa que excluye cualquier automatismo en su aplicación, ya que la determinación de las horas necesarias para ejecutar un encargo, por razón de su propio concepto, se basa en el trabajo profesional que es necesario realizar, en su mayor o menor complejidad, en la especialización en el sector o negocio, en si es un encargo puntual o recurrente, en las dificultades específicas existentes para realizar el trabajo y en las demás circunstancias que en cada caso concurren. Serán también factores determinantes a considerar el número y categoría profesional de los profesionales que formen parte del equipo del encargo y las horas de dedicación previstas de cada uno de ellos, lo cual dependerá de las circunstancias de cada caso, sin que pueda establecerse un criterio orientativo para su uso generalizado.

Horas mínimas de dedicación en la realización de trabajos de auditoría de cuentas anuales individuales(*)	
Tramos de importe neto de la cifra de negocios + volumen total de Activo (en euros)	Horas mínimas orientativas
0 - 1.000.000	40
1.000.000 - 3.000.000	80
3.000.000 - 8.000.000	100
8.000.000 - 15.000.000	120

¹ Véase anexo normativo.

15.000.000 - 45.000.000	200
45.000.000 - 150.000.000	330

(*) Excluyendo EIP

En cuanto a los trabajos de auditoría que no se correspondan con los de cuentas anuales individuales, es decir, los trabajos de auditoría de otros estados financieros o documentos contables², puede realizarse una aplicación proporcional de las horas mínimas orientativas incluidas en el cuadro anterior, adaptándolo a las circunstancias específicas de cada caso.

El Consejo Directivo, de fecha 29 de enero de 2013, aprobó la presente guía orientativa sobre dedicación horaria mínima en trabajos de auditoría de cuentas, cuyas orientaciones se considerarán plenamente vigentes para los informes de auditoría firmados con posterioridad al 1 de enero de 2014.

El ICJCE velará, dentro de sus competencias de control de calidad, por la aplicación de esta guía por parte de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, y para ello establecerá los procedimientos y controles que sean precisos.

El ICJCE, a través de sus servicios técnicos, atenderá cuantas dudas o dificultades pudieran suscitarse a sus miembros en la interpretación de esta Guía.

² Véase el art.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y arts. 1 y 2 del Reglamento del TRLAC.

Anexo normativo

Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas³ (TRLAC)

Artículo 1. Ámbito de aplicación.

1. *La presente ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.*

2. *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 financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.*

Artículo 21. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

1. *Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja.*

2. *Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las **horas y honorarios facturados a cada entidad auditada**, distinguiendo las que corresponden a trabajos de auditoría de cuentas y otros servicios prestados, así como cualquier otra información que precise el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el ejercicio de sus funciones.*

Por otro lado, el **artículo 8.2. b) del TRLAC** establece como uno de los requisitos para obtener la autorización del ICAC que permita la inscripción en el ROAC, el haber adquirido una formación práctica. Los auditores y sociedades de auditoría deben rendir información anual al ICAC de la formación práctica que

³ Aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

hayan realizado las personas a su servicio, con el detalle y distribución, y en el plazo que se determine mediante Resolución del ICAC. Asimismo deberán expedir un certificado para acreditar el requisito de formación práctica en favor del personal que pretenda concurrir al examen de actitud profesional, sin perjuicio de las facultades de comprobación por el ICAC.

Reglamento⁴ del TRLAC (RAC)

Artículo 1. Concepto.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 1.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 julio de 2011, 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 financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

En dicha actividad se analizará, mediante la utilización de técnicas de revisión y verificación adecuadas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, con el objeto de emitir un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre la fiabilidad de la citada información.

(...)

Artículo 2. Modalidades de auditoría de cuentas.

1. La actividad de auditoría de cuentas, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes:

- a) Auditoría de cuentas anuales.*
- b) Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.*

2. A estos efectos, se entiende por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración.

En particular, quedan incluidos en este concepto los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, o incluso elaborados en su conjunto, pero que se refieran en este caso a un período inferior al del ejercicio social.

Estos estados o documentos deberán estar firmados o ser asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, en la misma forma que la prevista en la legislación mercantil para la formulación de las cuentas anuales. En su caso, el documento en el que

⁴ Aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

conste la citada asunción formal deberá acompañar a los estados financieros o documentos contables correspondientes.

Artículo 3. Delimitación del ámbito de aplicación.

1. *No se consideran comprendidos en ninguna de las modalidades de auditoría de cuentas establecidas en el apartado 1 del artículo anterior, los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la 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.*

Dichos trabajos e informes no tendrán la consideración de la auditoría de cuentas regulada en este Reglamento.

2. *Asimismo, no tendrán la consideración de auditoría de cuentas los trabajos que, sin reunir las características y condiciones propias de un trabajo de esta naturaleza, estén atribuidos por disposiciones de rango legal a auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

Todos los trabajos que, sin tener la consideración de auditoría de cuentas, estén atribuidos por disposiciones legales a auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se sujetarán a lo dispuesto en la disposición legal correspondiente y en las guías que en su caso se aprueben conjuntamente por las corporaciones de derecho público representativas de auditores y, en su defecto, a los usos y a la práctica habitual en la realización del tipo de trabajo en cuestión. En la elaboración y publicación de estas guías se estará a lo previsto en la Sección séptima del presente Capítulo I de este Reglamento. En ningún caso, a estos trabajos le resultará de aplicación el régimen de supervisión y control previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. *Los informes emitidos por auditores de cuentas sobre trabajos que no estén comprendidos en las modalidades de auditoría a que se refiere el artículo 2 no podrán identificarse como informes de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajos de auditoría de cuentas realizados conforme a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.*

Artículo 15. Entidades de interés público.

1. *A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de entidades de interés público, las siguientes:*

- a) *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.

b) 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

c) Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

d) 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.

e) 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.

f) Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores.

2. Las entidades mencionadas en los apartados b), d) y e) de este artículo perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

En el caso de tratarse del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, las entidades a que se refiere este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, los requisitos recogidos en el apartado anterior.

Normas Técnicas de Auditoría de carácter general⁵

Disponen los siguientes puntos, en relación con los honorarios y las horas:

Apartado 1.7:

1. La sexta norma es: “Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente”.
2. Los honorarios profesionales estarán **basados en tarifas horarias** y deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.

Apartado 2.2 (acerca del contrato o carta de encargo):

⁵ Publicadas en el BOICAC número 4, de enero de 1991.

"El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.

*En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el **total número de horas estimado** para la realización del trabajo."*

Normas Internacionales de Auditoría

NIA 200, Objetivos globales del Auditor Independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría

La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio.

A48. La dificultad, el tiempo o el coste que implique no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. Una planificación adecuada permite disponer de tiempo y recursos suficientes para la realización de la auditoría. No obstante, la relevancia de la información, y, por lo tanto, su valor tiende a disminuir con el transcurso del tiempo, por lo que hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste. (...) En consecuencia, los usuarios de los estados financieros esperan que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros en un plazo de tiempo y con un coste razonables, reconociendo que no es factible tener en cuenta toda la información que pueda existir o tratar cada cuestión de manera exhaustiva bajo la hipótesis de que la información es errónea o fraudulenta, salvo que se pruebe lo contrario.

A49. En consecuencia, es necesario que el auditor:

- planifique la auditoría para que se ejecute de manera eficaz;*
- dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se prevea un mayor riesgo de incorrección material, debida a fraude o error, dedicando, por lo tanto, menos esfuerzo a otras áreas; y*
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones en busca de incorrecciones.*

NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros

7. El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría.

8. Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor: (...)

- (e) determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.*

En cuanto a la estrategia global de auditoría, establece lo siguiente:

A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría facilita al auditor la determinación después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo, de cuestiones como las siguientes:

- los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la asignación de miembros del equipo con la adecuada experiencia para las áreas de riesgo elevado o la intervención de expertos en cuestiones complejas;*
- la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas, tal como (...) o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;*

(...)

Adicionalmente se indica que una de las cuestiones que el auditor puede considerar al establecer la estrategia global de auditoría es la elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

En relación con el elemento del sistema de control de calidad denominado “Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos”, establece lo siguiente:

26. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:

- (a) Tenga la competencia para realizar el encargo y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (...)*

En relación con el elemento del sistema de control de calidad denominado “Recursos Humanos”, establece lo siguiente:

31. La firma de auditoría también establecerá políticas y procedimientos para asignar el personal apropiado con la competencia y la capacidad necesarias para:

(a) Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y

(b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos emitir informes adecuados a las circunstancias.