

Universidad de Oviedo

Máster Universitario en Dirección y Planificación del Turismo

TRABAJO FIN DE MÁSTER

LA AUDITORIA TURÍSTICA

Autor: Adrián Álvarez Corzo

Tutor: Belén González Díaz

Julio 2013

AUTORIZACIÓN

D./Dña. Belén González Díaz, tutor del Trabajo Fin de Máster realizado por D./Dña Adrián Álvarez Corzo, en el Máster Universitario en Dirección y Planificación del Turismo de la Universidad de Oviedo, **AUTORIZA** la presentación y defensa del presente Trabajo Fin de Máster.

Gijón, a 15 de Julio de 2013



DECLARACIÓN

D./Dña Adrián Álvarez Corzo **DECLARA** que es el autor del presente Trabajo presentado para optar al título de Máster Universitario en Dirección y Planificación del Turismo por la Universidad de Oviedo, que es un Trabajo original realizado para este fin y que se han detallado todas las fuentes bibliográficas relevantes utilizadas durante su elaboración.

Gijón, a 15 de Julio de 2013



RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el grado de control al que se encuentran sometidas las empresas turísticas, dentro del ámbito de la calidad, higiénico – sanitario y contable. Para la realización de este proyecto, se han utilizado diferentes fuentes, tanto bibliográficas, documentos legales, manuales y publicaciones en distintos medios especializados; como informáticas (base de datos SABI).

El trabajo se estructura en seis partes claramente diferenciadas. La primera parte, la introducción, asienta las bases del trabajo y las razones que justifican su elaboración. En la segunda se definen los conceptos y principios que rigen la auditoría. En la tercera parte se exponen los tipos principales de auditoría de la industria turística. Para cada una de ellas se describe el sistema de gestión y se desarrolla el procedimiento de auditoría.

En la cuarta parte se lleva a cabo un estudio empírico de la auditoría contable de las empresas turísticas de la España Verde, correspondientes al período 2008 – 2010, con el fin de evaluar la opinión que tienen los auditores acerca de la información contable publicada por este colectivo y que permite conocer además quien controla el mercado de la auditoría en este sector.

ABSTRACT

This paper aims at examining quality, sanitary and health, and accounting control levels in companies in the tourist industry. This project is grounded on different sources of data; bibliography, legal documents, manuals, articles in specialized journals, and computerized data (SABI database).

The paper is split into six sections. Firstly, the introduction provides ground for the reasoning, interest and justification of the project. Secondly, the principles and concepts to considering in auditing are defined. Thirdly, the types of audit plausible in the tourist industry are explained, along with the management system and the auditing process for each type. Fourthly, an empirical study of an accounting audit conducted in companies in the tourist industry in the España Verde group is presented. The study comprises data from

2008 to 2010 and is focused on assessing the opinion informed by audit firms on accounting data provided by España Verde companies. This also allows to ascertain which audit firms hold advantaged position in the market as regards the tourist sector in this context.

ÍNDICE

	Págs.
1. INTRODUCCIÓN	2
2. LA AUDITORÍA: CONCEPTOS GENERALES	3-9
2.1. Concepto de auditoría	3
2.2. El personal de auditoría	4
2.3. Tipos de auditoría	5
2.4. La figura del auditor	6
2.5. El equipo auditor	8
3. TIPOS DE AUDITORÍA	9-39
3.1. La auditoría de calidad	9-18
3.1.1. El Sistema Integral de calidad Turística en destinos (SICTED)	10
3.1.2. Proceso de auditoría	15
3.2. La auditoría higiénico – sanitaria	18-29
3.2.1. El Análisis de Peligros y Puntos de Control Crítico (APPCC)	18
3.2.2. Proceso de auditoría	24
3.3. La auditoría contable	29
4. LA AUDITORÍA TURÍSTICA CONTABLE: LA ESPAÑA VERDE	39-45
4.1. Introducción	39
4.2. Objetivos y metodología	39
4.3. La auditoría contable en la España Verde	40-45
4.3.1. Formato de las cuentas anuales	40
4.3.2. Entidades auditoras	41
4.3.3. Opinión del auditor	42
5. CONCLUSIONES	45
6. FUENTES CONSULTADAS	47-48
6.1. Bibliografía	47
6.2. Páginas Web	48

1. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos sesenta años, el turismo ha ido experimentando un continuo crecimiento, convirtiéndose en uno de los sectores económicos de mayor envergadura y expansión en todo el mundo. Destinos de diversa índole se han implicado a lo largo de estos años y han invertido en el turismo, haciendo de él un moderno factor clave del progreso socioeconómico mediante la obtención de ingresos, la creación de empleo y de empresas, y de la ejecución de infraestructuras. Actualmente se estima en cerca de un 5% la contribución del turismo al producto interior bruto (PIB) mundial. La contribución del turismo al empleo suele ser ligeramente superior y se estima entre el 6% y el 7% de número total de puestos de trabajo en todo el mundo. Se calcula que los ingresos mundiales referidos al sector turístico en 2011 han sido de 1,03 billones de dólares* , registrando un aumento del 3,9% en términos reales con respecto a los 928.000 millones de dólares de 2010, lo cual representa un nuevo récord en la mayoría de destinos, a pesar de las dificultades económicas de numerosos mercados emisores. Los gastos por visitante en alojamiento, manutención, transporte interior, entretenimiento y compras, son un componente muy importante de la economía de muchos destinos, generando empleo y oportunidades para el desarrollo, necesarios en muchas regiones.

Europa ostenta la mayor cuota de ingresos por turismo internacional (45%), con 463.000 millones de dólares en 2011. España, a su vez, sigue siendo el segundo país que más ingresos obtiene del mundo y el primero en Europa (60.000 millones de dólares), situándose en cuarta posición en términos de llegadas internacionales (57 millones). En la actualidad, la Organización Mundial del Turismo (OMT) espera que el total de llegadas internacionales alcance por primera vez la cifra de 1.000 millones a finales de 2012 (OMT, 2012, pp. 2 – 13).

En el actual mercado global, la capacidad de competir ocupa el centro de los esfuerzos de los destinos y de las empresas por atraer visitantes nacionales e internacionales. Entre todas las prácticas puestas en marcha dentro del sector turístico para llevar a cabo dicha función, se encuentra el gestionarse de acuerdo a unos estándares proporcionados por los sistemas de gestión, los cuales permiten reducir la incertidumbre, ofrecer un mejor servicio al cliente y diferenciarse por ello de la competencia. Sin embargo, las

* La información se expresa en dólares porque figura así en el documento original.

empresas pueden ir más allá mediante el proceso de certificación, lo que les permite conseguir marcas como la Q de calidad o Compromiso de Calidad Turística. Para esto y para conseguir cualquier certificación, la empresa deberá pasar un proceso de evaluación o auditoría, el cual resulta un elemento realmente desconocido para la mayoría de los usuarios de las empresas y servicios turísticos, pero cuya existencia resultaría impensable en el mercado actual.

Situados en este contexto, el objetivo de este trabajo es analizar el grado de control al que se encuentran sometidas las empresas del sector turístico, a través de la auditoría en su triple vertiente: calidad, higiénico – sanitario y contable. Con esta finalidad en el apartado 2, se definen los conceptos generales de auditoría, para posteriormente, en el apartado 3, analizar los tipos de auditoría mencionados. A continuación, en el apartado 4 se lleva a cabo un estudio empírico de la auditoría contable de las empresas turísticas de la España Verde, correspondiente al período 2008 – 2009, con el fin de evaluar la opinión que tienen los auditores acerca de la información contable publicada por este colectivo y que permite además conocer quien controla el mercado de la auditoría en este sector.

2. LA AUDITORÍA: CONCEPTOS GENERALES

2.1. CONCEPTO DE AUDITORÍA

Tradicionalmente la palabra auditoría se asocia inmediatamente a las prácticas llevadas a cabo por los auditores de cuentas para verificar los aspectos contables y financieros de una organización económica. Este hecho se puede corroborar si se consulta el Diccionario de la Real Academia Española en el que se encuentra la siguiente definición: *Revisión de la contabilidad de una empresa, sociedad, etc., realizada por un auditor*. Sin embargo, desde hace unos años las auditorías se han extendido al ámbito de la calidad y el medioambiente impulsadas por un cambio en la cultura empresarial y la aparición del concepto de Responsabilidad Social Corporativa (RSC). Es por esto que han surgido autores y legislación como la proporcionada por el Centro Europeo de Normalización (CEN) en la Norma UNE – EN ISO 19011: 2011 Directrices para la auditoría de sistemas de gestión, que define a la auditoría como un *proceso sistemático, independiente y documentado para obtener evidencias de la auditoría y evaluarlas de manera objetiva con el fin de determinar la extensión con*

que se cumplen los criterios de auditoría. No obstante, no se podría cerrar esta definición sin explicar el significado de dos términos que vienen incluidos en la misma: las evidencias de la auditoría y los criterios de auditoría. La misma norma concibe a las evidencias de la auditoría como los registros, declaraciones, de hechos u otra información que son relevantes para los criterios de auditoría, los cuales son entendidos como un conjunto de políticas, procedimientos o requisitos utilizados como referencia, frente al cual se compara la evidencia de la auditoría.

En algunas ocasiones, se cae en el error de tratar como sinónimos entre sí, términos como verificación, supervisión, revisión y auditoría. A efectos de ser más precisos se puede utilizar la definición proporcionada por Wallace & Mortimore (1994) que definen la auditoría como *un examen independiente y sistemático realizado para determinar si las actividades y resultados cumplen con lo establecido en el procedimiento documental y también para determinar si las actividades y resultados cumplen con lo establecido en el procedimiento documental y también para determinar si esos procedimientos han sido implantados eficazmente y son los adecuados para alcanzar los objetivos.*

2.2. EL PERSONAL DE LA AUDITORÍA

En todo proceso de auditoría se pueden diferenciar cuatro tipos de agentes (UNE – EN ISO 19011: 2011, pp. 10 - 11):

- Cliente de la auditoría: Organización o persona que solicita la auditoría.
- Auditado: Organización que se audita.
- Auditor: Persona que posee la competencia para llevar a cabo la auditoría. Su función fundamental es coordinar y dirigir el trabajo de los auditores, normalmente vinculados profesionalmente a esa organización. Esta tarea comienza con la selección y evaluación de la competencia profesional de los auditores, a los que se les ha de proporcionar un marco adecuado y unas pautas que den conformidad a la labor de los equipos de auditoría. Si esto no se llevara a cabo, se podrían comenzar a detectar disparidades en los criterios o arbitrariedades en las actuaciones de los auditores, lo que daría lugar, por un

lado a una pérdida de credibilidad del equipo, y por otro lado a que los resultados esperados al final del proceso no sean los esperados.

Además de los agentes anteriormente definidos, pueden intervenir o asistir en una auditoría otros actores:

- El experto: Su presencia estará justificada, por ejemplo en auditoría de Análisis de Peligros y Puntos de Control Crítico (APPCC) cuando hay procesos tecnológicos muy específicos de difícil comprensión para los que no conozcan o manejen esa tecnología determinada.

El experto solo da su opinión sobre las cuestiones que le son consultadas, siendo finalmente el auditor quien ha de establecer su criterio de a fijar cara a los objetivos de la auditoría.

- Los observadores: Son personas relacionadas con el cliente o con la organización auditada que solicitan estar presentes durante la auditoría. Su participación es neutral y no intervienen en el proceso.
- Los auditores en prácticas: No intervienen durante el transcurso de la auditoría. Su presencia es puramente didáctica y con el fin de completar su formación.

2.3. TIPOS DE AUDITORÍA

En esencia podemos distinguir dos tipos de auditoría:

- Auditoría interna: El cliente y el auditor son la misma persona, es decir, la organización, por motivos de diversa índole, decide realizar una revisión de su sistema gestión. Para ello puede utilizar personal interno de la propia empresa, o contratar los servicios de una empresa auditora.

En el primer caso, el personal que realice la auditoría debe tener la formación y preparación necesarias, además de no guardar ningún tipo de relación con el departamento o área auditada, con la finalidad de mantener los principios de independencia y neutralidad. Por ejemplo: La responsable de calidad de la Sociedad Mixta de Turismo (SMT) de Gijón audita a su compañera, la cual es responsable del departamento de promoción y marketing.

- Auditoría externa: Es la situación opuesta a la anterior. En la auditoría externa el cliente y el auditor son distintos. Por ejemplo: La SMT de Gijón se pone en contacto con Bureau Veritas con el fin de realizar una auditoría a la oficina de turismo de la ciudad.

No solo existe esta clasificación de los tipos de auditoría. Teniendo en cuenta los objetivos y el ámbito de trabajo, se pueden diferenciar más subcategorías de auditorías. Así, en función del tipo de cliente, las auditorías se pueden clasificar en (Couto, 2008, pp. 14 – 15):

- Auditorías de primera parte: El cliente es la propia organización, por lo que es equivalente a una auditoría interna.
- Auditorías de segunda parte: Son equivalente a las auditorías externas.
- Auditorías de tercera parte: Se considera como cliente el mercado. Su finalidad es la obtención de un certificado de conformidad de una norma determinada. Por ejemplo, el proceso de certificación para la implantación del sistema de gestión de calidad Q.

2.4. LA FIGURA DEL AUDITOR

Auditar consiste en buscar de forma sistemática evidencias con las que valorar el funcionamiento de un sistema o emitir un juicio razonable sobre el mismo.

Para que la auditoría se desarrolle de forma eficaz y se alcancen los objetivos fijados por el cliente, el auditor debe dirigir el proceso y gestionar de forma activa cada una de las fases y tareas. Se considera que la actuación del equipo auditor se rige por dos tipos de normas: técnicas y deontológicas. Por un lado, las primeras ordenan la ejecución práctica del proceso de auditoría, donde se hace necesario que en cada momento el auditor ponga en práctica una serie de habilidades de gestión y comunicación. Por otro lado, las segundas constituyen un código ético que el auditor debe seguir en todo momento, de manera que su actitud sea irreprochable o al menos quede libre de sospechas de parcialidad, falta de integridad, honestidad o profesionalidad.

Los atributos personales que debe tener un auditor son los siguientes (UNE – EN ISO 19011: 2011, pp. 36):

- Ético: imparcial, sincero, honesto y discreto.
- De mentalidad abierta: dispuesto a considerar ideas o puntos de vista alternativos.
- Diplomático: con tacto en las relaciones con las personas.
- Observador: activamente consciente del entorno físico y las actividades.
- Perceptivo: instintivamente consciente y capaz de entender las situaciones.
- Versátil: se adapta fácilmente a diferentes situaciones.
- Tenaz: persistente, orientado hacia el logro de objetivos.
- Decidido: alcanza conclusiones oportunas basadas en el análisis y el razonamiento lógico.
- Seguro de sí mismo: actúa y funciona de manera independiente a la vez que se relaciona con otros.

Los auditores deben tener los conocimientos y habilidades en los principios, técnicas y procedimientos de auditoría suficientes para ejecutar el proceso de forma sistemática y coherente. Las capacidades que debería tener un auditor son (UNE – EN ISO 19011: 2011, pp. 37):

- Aplicar los principios y la metodología de la auditoría.
- Planificar y organizar de forma adecuada las distintas tareas a realizar.
- Ajustarse al horario previsto.
- Establecer prioridades y centrarse en los aspectos relevantes para los fines de la auditoría.
- Recopilar información a través de distintas fuentes, como son las entrevistas a los operarios y personal de la empresa, observando, inspeccionando y revisando documentos, registros y datos.
- Aplicar de forma adecuada las técnicas de muestreo para que resulten efectivas a los objetivos de la auditoría.
- Verificar la exactitud de la información recopilada.
- Asegurarse de haber recopilado la evidencia de la auditoría suficiente para poder fundamentar los hallazgos y conclusiones de la misma.
- Evaluar aquellos factores que puedan afectar a la fiabilidad de los hallazgos y conclusiones de la auditoría.

- Saber utilizar los documentos de trabajo para conducir el proceso de la auditoría y registrar sus actividades.
- Preparar informes de auditoría.
- Mantener la confidencialidad y la seguridad de la información.
- Ejercer las habilidades de relación y comunicación con los auditados y con el resto del personal que interviene en el proceso de auditoría, bien mediante las habilidades lingüísticas personales o con el apoyo de un intérprete.

2.5. EL EQUIPO AUDITOR

En ocasiones, en empresas pequeñas, en función de la disponibilidad de los recursos humanos, o bien para determinados tipos de auditoría, el proceso es llevado a cabo por una pareja de auditores, en la cual uno asume o ejerce la función de auditor jefe. Las razones por las que se aconseja trabajar en equipos de dos personas son las que siguen (Couto, 2008, pp. 21 – 22):

- Siempre es más fácil presionar o influenciar a un auditor cuando actúa en solitario, y éste puede llegar a sentirse poco respaldado para hacer valer su criterio en determinadas ocasiones.
- Un auditor solo puede tener mayores dificultades para recoger y demostrar ante los auditados o el propio cliente determinadas observaciones o hallazgos que se hayan hecho durante la auditoría.
- Propicia un efecto de sinergia, de refuerzo de cualidades positivas de los auditores, a la vez que las cualidades negativas de cada uno de los auditores suelen quedar más amortiguadas al trabajar conjuntamente.
- Permite un reparto de tareas que permite, que mientras un auditor está entretenido con las explicaciones o acompañando al auditado, el otro miembro pueda inspeccionar el entorno con mayor comodidad.
- Permite un reparto de funciones, lo que conlleva la designación de un miembro del equipo como auditor jefe.

El equipo auditor está compuesto por una serie de agentes, destacando entre ellos el auditor jefe, cuya obligación además de auditar a las partes o elementos del sistema de gestión que le corresponda, es el responsable de dirigir, gestionar y controlar todo el

proceso de auditoría. También es el encargado de las labores principales de comunicación con el auditado o su representante, como por ejemplo presidir las reuniones de apertura y clausura, elaborar los informes o mediar entre cualquier disputa que pueda surgir entre auditores y auditados. Actúa como portavoz del equipo, función que no puede ser realizada por ningún otro miembro, y asigna a cada miembro las tareas y los elementos o partes del sistema que va a auditar con el fin de que el trabajo se reparta de la forma más racional y efectiva posible.

Las capacidades que debe tener un auditor jefe de equipo para el desempeño de su función son (UNE – EN ISO 19011: 2011, p. 39):

- Equilibrar las fortalezas y debilidades de los miembros individuales del equipo auditor.
- Desarrollar una relación de trabajo armoniosa entre los miembros del equipo auditor.
- Gestionar el proceso de auditoría.
- Representar al equipo auditor para alcanzar las conclusiones de la auditoría.
- Preparar y completar el informe de auditoría.

Un aspecto fundamental es la necesidad de que todos los miembros del equipo apoyen de forma solidaria y con lealtad al auditor jefe, respaldándolo en las decisiones que tome, incluso en situaciones comprometidas. Si existiesen diferencias en las opiniones que surjan en el transcurso de la auditoría deben resolverse dentro del equipo, buscando el máximo consenso posible, o bien una solución de compromiso.

3. TIPOS DE AUDITORÍAS

3.1. LA AUDITORÍA DE CALIDAD

Antes de introducirse en el campo de la auditoría de calidad, resulta conveniente definir qué es un sistema de gestión de calidad, ya que la propia auditoría está integrada en dicho sistema como una parte importante dentro de su seguimiento. La norma UNE – EN ISO 9000: 2005. Sistemas de gestión de calidad – Fundamentos y vocabulario, define al sistema de gestión de calidad como el *sistema de gestión para dirigir y controlar una organización con respecto a la calidad*. Esta definición hace referencia a los términos de sistema de gestión y calidad, los cuales se definen el

primero como el sistema para establecer la política y los objetivos y para lograr dichos objetivos, y el segundo, como el grado en el que un conjunto de características inherentes cumple con los requisitos (UNE – EN ISO 9000: 2005, pp. 14 – 15).

Debido al amplio abanico de sistemas de gestión de calidad, como son las normas ISO 9000, Sistema de Calidad Turístico Español (SCTE) Sectores o Sistema Integral de Calidad Turística en Destinos (SICTED), y que cada uno de ellos utiliza su propia metodología a la hora de realizar las auditorías, para la ilustración del procedimiento de evaluación externa dentro del ámbito de la calidad se utilizará el modelo más sencillo y recomendable en un primer contacto con el mundo de los sistemas de gestión de calidad: El SICTED.

3.1.1. El Sistema Integral de Calidad Turística en Destinos (SICTED)

Es un sistema de gestión interna y un proyecto de mejora de la calidad de los destinos turísticos promovido por TURESPAÑA y la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), que trabaja con empresas y servicios turísticos de hasta 30 oficios diferentes, con el objetivo último de mejorar la experiencia y la satisfacción del turista.

Es una metodología que proporciona un sistema integral y permanente de gestión de la calidad en un destino turístico con una nueva concepción de los resultados esperados, un enfoque hacia la mejora continua y una actitud de superación y puesta en valor de los recursos y del espacio.

Se basa en la conciencia integral de destino y en la identificación de objetivos comunes de los agentes implicados. Persigue un nivel de calidad, manera que no se aprecien deficiencias de calidad sustanciales entre los diferentes agentes que componen la oferta en el destino y con ellos, condicionamientos negativos de la percepción y satisfacción de los turistas.

El SICTED presenta las siguientes características (Río, 2013):

- Creador de ventajas competitivas: la empresa que haya implantado el Manual de Buenas Prácticas es más competitiva a niveles de gestión que otras que no lo tengan.
- Integral ya que alcanza todos los oficios de un destino.

- Flexible ya que está dirigido a diferentes unidades territoriales y tipologías de destinos.
- Impulsor de otros sistemas de gestión del SCTE, puesto que permite a las empresas acceder a otros sistemas de gestión de calidad como la Q.
- Orientado a resultados. Dispone de un sistema de medición de propuestas de mejora (indicadores) y un cuadro de mando a nivel de destino y por empresas.
- Orientado a satisfacer y fidelizar al cliente.

Como se ha mencionado anteriormente, cada sistema de gestión de calidad tiene una metodología de trabajo diferente. Lo que difiere la del SICTED a la del resto de sistemas de gestión de calidad es su simplicidad y que está adaptada y orientada a empresas que no han tenido ningún tipo de contacto previo con los sistemas de gestión de calidad, proporcionándoles un punto de apoyo para poder acceder a otros de mayor complejidad. A continuación se desarrolla el proceso de trabajo del SICTED.

1. *Fase de sensibilización y adhesión de empresas*

Se sigue un protocolo de adhesión tanto por parte del destino como por parte de las empresas. Por un lado, puede llevarse a cabo por iniciativa propia de la empresa/servicio que esté interesado en la adhesión al sistema, en cuyo caso se rellenará un formulario que figura en la página www.calidadendestino.es o solicitando al ente gestor del SICTED en el destino, una visita a modo explicativo y orientativo acerca de en qué consiste el SICTED y en la que se facilitaría toda la información, además del formulario de adhesión en formato papel.

2. *Periodo de implantación*

Incluye un periodo de formación y asistencia técnica.

- *Formación*

Una vez adherido al sistema la empresa deberá pasar una formación que es en parte obligatoria y voluntaria. Durante los 4 primeros años puede elegir entre 4 ciclos distintos de formación, asistiendo como mínimo a un 75% de los mismos.

- *Asistencia técnica individualizada*

La empresa/ servicio cuenta con 2 visitas previas a la evaluación externa. En primer lugar se realizaría una con el propósito de hacer una autoevaluación y valorar de qué se dispone y de qué no para poder pasar la evaluación. A continuación, se elaboraría un informe y un Plan de mejora con el fin de subsanar aquellas deficiencias que tendría la empresa/ servicio.

La implantación se hace en base a un Manual de Buenas Prácticas que recoge los estándares de calidad que se deben aplicar a los oficios adheridos al SICTED y cuyo objetivo es obtener el distintivo de “Compromiso de Calidad Turística”.

Los Manuales en su última versión, incorporan las siguientes características (SCTE Destinos, 2010, p. 2):

- *Autoevaluación incorporada:* La autoevaluación es el primer ejercicio que propone el proyecto SICTED para que las empresas y servicios públicos turísticos que participan tengan una visión general de la distancia a la que se encuentran del estándar, pudiendo obtener un diagnóstico de su situación en la implantación del Manual de Buenas Prácticas.
- *Escala valorativa del 1 al 5:* Las buenas prácticas se valoran con una escala en la que 1 es la mínima puntuación y 5 la máxima. Esta graduación permite proyectar el potencial de mejora. Tras la elaboración del ejercicio de autoevaluación, los asesores propondrán a los responsables de las empresas y servicios públicos comenzar con una acción correctiva de los aspectos más críticos del servicio, valorados con 1 y 2. Los asesores pedirán que se preste mayor atención a los parámetros obligatorios que no alcancen un 3 y que los requisitos recomendables se contemplen como mejoras a realizar a medio y largo plazo.
- *Objetivo doble: autoevaluación y evaluación externa:* Es preciso diferenciar el doble objetivo de los Manuales de Buenas Prácticas en cuanto a la evaluación se refiere. En una primera fase es una herramienta de autoevaluación dirigida al asesor y a los responsables de las empresas y servicios turísticos en la que toda puntuación es válida. Sin embargo, en una segunda fase dirigida al evaluador externo, los manuales son la referencia para que se realice la evaluación de distinción, seguimiento y renovación. Para que la evaluación externa resulte

favorable, las buenas prácticas deben ser puntuadas con un 3, mientras que las recomendables no tendrán que alcanzar ninguna puntuación mínima.

Los Manuales de Buenas Prácticas del SICTED, como se ha mencionado anteriormente, contemplan dos tipos de buenas prácticas:

- *Obligatorias*: Son aquellas que se han de cumplir necesariamente si se quiere optar al distintivo de “Compromiso de Calidad Turística”. Para superar con éxito la evaluación externa se ha de obtener una valoración superior o igual a tres en cada una de las buenas prácticas identificadas como obligatorias.
- *Recomendables*: Son recomendaciones orientadas a la mejora de los servicios turísticos con menor grado de compromiso. En el proceso de evaluación externa, no es necesario aprobarlas, si bien el evaluador las valorará y podría hacer las observaciones que considere oportunas.

Los Manuales de Buenas Prácticas integran 6 secciones claramente diferenciadas, 5 de ellas comunes a todos los oficios y 1 característica del oficio del que trate el propio manual. A continuación se reflejan resumidamente, los contenidos de un Manual de Buenas Prácticas (SCTE, Destinos. Hoteles y apartamentos turísticos Versión 3. Manual de Buenas Prácticas):

1. *Personas*: Sección compuesta por 21 buenas prácticas asociadas, en su mayoría, a la coordinación, formación, cualificación del equipo de trabajo y a la forma de trabajar interna, y al equipo que trabaja en la empresa/ servicio turístico.
2. *Clientes*: Sección compuesta por 11 buenas prácticas relativas a la medición de la satisfacción del cliente, al trato de posibles quejas, sugerencias, etc.
3. *Ventas*: Sección compuesta por 10 buenas prácticas relativas a la comercialización de productos y/o servicios ofertados por la empresa y/o servicio turístico.
4. *Servicios externos*: Sección compuesta por 11 buenas prácticas que vinculadas al aprovisionamiento, materias primas, tratamiento de proveedores...
5. *Instalaciones y equipamiento*: Sección compuesta por 20 buenas prácticas asociadas a la estructura física de la empresas, a planes de mantenimiento, limpieza, etc.

6. *Oficio*: En esta sección se describen las buenas prácticas específicas de cada uno de los diferentes oficios del SICTED.

El Manual de Buenas Prácticas se cierra con la valoración de los parámetros recogidos en el mismo. La valoración de cada parámetro se realizará puntuando del 1 al 5, siendo el 1 en caso de que el evaluado no cumple con la buena práctica, 3 cuando no cumple con todo lo establecido en el detalle y más de 3, es decir 4 o 5, cuando supere lo descrito por la buena práctica e incorpore mejoras.

La escala valorativa entre 1 y 5 permite al evaluador valorar los matices de las evidencias que recoge. Cada buena práctica del manual tiene un detalle que amplía y explica el enunciado, a la vez que ayuda al evaluador a interpretar las evidencias que le permitirán valorar de 1 y 5. La puntuación máxima de 5 solo se otorgará en aquellos casos en los que la empresa o servicio público evaluado supere el detalle de cada parámetro. Por ejemplo, en el punto 1.13 de Personal en el Manual de Buenas Prácticas, si el personal del establecimiento tuviera un conocimiento avanzado de un idioma o ya incluso de más de uno se puntuaría este parámetro con un 5.

- *Asistencia técnica colectiva*:

Consiste en la organización de Talleres de Dudas y Grupos de Mejora.

- *Evaluación externa*:

Para la evaluación externa se envían todas las solicitudes de adhesión recibidas a una mesa de calidad a Madrid en la cual hay un representante de cada sector (Ej. Si un hotel de Gijón se ha adherido, estará representado por la Unión Hotelera) el cual no puede saber de qué empresa se trata puesto que no figura nombre alguno, si no que va codificado con el fin de evitar conflictos y garantizar neutralidad.

Estas evaluaciones son de carácter anual y hay dos plazos de presentación a las mismas: antes del 15 de Mayo y antes del 15 de Noviembre.

- *Distinción*:

Tras la evaluación externa se abre la convocatoria semestral del Comité de distinción para la concesión de distintivos con fechas del 15 de Julio y 15 de Diciembre. El distintivo es el soporte que acredita el cumplimiento de los requisitos establecidos en metodología y reconoce el esfuerzo y el compromiso con la calidad y la mejora

continua, a la vez que distingue a la empresa frente a la competencia. El distintivo tiene validez bienal, aunque está condicionado a una evaluación anual de seguimiento. Se deben aplicar las normas de identidad visual que están a disposición de los distinguidos en la plataforma SICTED.

- *Seguimiento y renovación:*

Durante el seguimiento no se revisa todo el manual, si no que únicamente se hace sobre una parte de los requisitos. Por el contrario en la renovación, la cual es integral, si se revisa el Manual de Buenas Prácticas en su totalidad.

3.1.2. Proceso de auditoría

El proceso de evaluación externa se inicia cuando el gestor SICTED asigna a un evaluador a una petición de evaluación de la empresa/ servicio público turístico para la distinción/ renovación y finaliza cuando el sector SICTED verifica que el informe de evaluación externa que elabora el evaluador es correcto y cumple con las especificaciones (SCTE Destinos, 2010).

Las fases del proceso son las siguientes:

Fase I. Preauditoría

Cada seis meses el gestor SICTED incentiva y gestiona las peticiones de las empresas/ servicios turísticos públicos para que soliciten la distinción/ renovación y por tanto, la auditoría externa. Con estas peticiones, el gestor SICTED genera las fichas técnicas de evaluación externa en la plataforma SICTED donde asigna un evaluador a cada empresa/ servicio turístico público. Previo a este paso de asignación de un auditor a una empresa/ servicio turístico, el gestor SICTED debe comprobar que la misma cumple con todos los compromisos del ciclo en el que se encuentre, relativos a su asistencia a las sesiones de evaluación, participación en las visitas de asistencia técnica, etc.

El auditor accede a la plataforma SICTED y consulta la vista del Plan de evaluaciones externas para asignar fecha y hora a cada evaluación prevista. Como paso previo a la evaluación, el auditor debe:

- Fijar una fecha y hora para realización de evaluación externa con la empresa/ servicio público turístico e indicarlo en la “Ficha de evaluación externa” en la plataforma SICTED.
- Cerrar la agenda de evaluaciones externas en el destino con el gestor SICTED.
- Revisar la Autoevaluación de las empresas/ servicios turísticos a evaluar en la plataforma SICTED.
- Revisar los informes de evaluación externa emitidos previamente en la plataforma SICTED.
- Imprimir el “Cuestionario de evaluación externa” de la plataforma SICTED para tomar notas a mano y luego poder pasarlas a la plataforma.

Fase II. Auditoría in situ

Es la segunda fase de la auditoría de calidad del SICTED. Hay cuatro etapas claramente diferenciadas.

- *Reunión inicial con la propiedad/ dirección:* En la fecha y hora establecida comienza la evaluación externa con una reunión inicial entre el evaluador y auditado, a quienes acompañará el responsable de calidad. El objeto de esta reunión no es ni más ni menos que el presentar al auditado, recordar los objetivos y alcance de la auditoría y dar a conocer el programa de evaluación externa.
- *Comprobación documental:* Para analizar y evaluar el cumplimiento de las buenas prácticas del manual, el evaluador se basa en evidencias obtenidas a partir de documentos y registros generados o a través de los responsables y empleados de la empresa/ servicio público turístico ante sus preguntas durante la auditoría.

El evaluador comprobará que el establecimiento dispone de la autoevaluación del Manual de Buenas Prácticas cumplimentado con fecha reciente y que ha identificado y estimado las fechas en un plan de mejora para la solución de los aspectos críticos detectados.

- *Comprobación física de las instalaciones:* Una vez examinada la documentación el evaluador realizará una comprobación física del establecimiento en compañía del responsable de calidad.

Durante la visita evaluará tanto el aspecto como el estado de limpieza, mantenimiento y orden del equipamiento e instalaciones del establecimiento, así como la disponibilidad de elementos y materiales, según el Manual de Buenas Prácticas del oficio al que pertenece. En función de dicho oficio y de las instalaciones, esta comprobación puede ser muestral, es decir, que en el caso de un hotel no es necesario que se visiten todas las habitaciones.

El auditor podrá tomar evidencias gráficas allí donde detecte aspectos críticos.

- *Reunión de cierre con la propiedad/ dirección:* Antes de la reunión de cierre, el auditor puede solicitar un tiempo y un lugar para recopilar toda la información necesaria y obtener unas breves conclusiones que le servirán de base para elaborar el informe final de evaluación.

Pasado este intervalo de tiempo, el auditor mantendrá una reunión de cierre con el auditado con objeto de comentar las observaciones detectadas sin informarle de si el resultado es favorable o desfavorable.

Expondrá a los responsables del establecimiento los siguientes pasos del proceso de evaluación y distinción, así como los plazos estimados para la notificación de los resultados.

Es recomendable que el auditor jefe elabore, a modo de avance, un documento con las evidencias detectadas para que los auditados puedan avanzar en la solución de las desviaciones.

Fase III. Postauditoría

Una vez finalizada la evaluación externa, el auditor redacta el informe de auditoría en la plataforma SICTED, que debe ser claro, conciso y orientado hacia la mejora. Toda evaluación externa debe tener un informe en el que se registren las desviaciones y áreas de mejora a fin de que evaluado pueda atenderlas y resolverlas. Los resultados son las conclusiones de las observaciones del proceso de evaluación y son de dos tipos:

- *Desviaciones:* Son evidencias claras del incumplimiento de una buena práctica obligatoria. El auditor las puntúa con 1 ó 2. Si se detecta error se

deberá investigar para ver si es sistemático. Para comprobarlo, observa si el error se repite en más de tres ocasiones. El auditor deberá establecer un plazo, siempre inferior a 2 semanas para verificar y no incluir la desviación en el informe.

- *Observaciones*: Son comentarios, sugerencias o propuestas de mejora que hace el evaluador ante posibles áreas de mejora o incumplimientos de alguna buena práctica del manual. Las observaciones serán tenidas en cuenta por el asesor en futuras visitas y por el auditor en futuras evaluaciones.

Una vez realizado y revisado el informe, el evaluador lo envía a través de la plataforma SICTED al gestor SICTED del destino para que lo valide. El gestor SICTED lo puede validar o rechazar. En caso de que lo valide, cierra el informe y el auditor ya no puede modificarlo. Si lo rechaza, lo devuelve al auditor con las consideraciones que haya detectado para que éste las corrija.

Una vez validado el informe de evaluación por parte del gestor SICTED, se genera la vista previa de “Resultados de evaluaciones” con la que el gestor SICTED continúa el proceso de distinción.

3.2. LA AUDITORÍA HIGIÉNICO SANITARIA

La implantación de sistemas de autocontrol basados en los principios del Análisis de Peligros y Puntos de Control Crítico (APPCC) es el instrumento con el que trabajan los operadores alimentarios para asegurar la inocuidad de los productos alimenticios. En muchas ocasiones, las empresas consideran que la sola implantación del sistema en la organización ya es suficiente. Sin embargo, al igual que los sistemas de gestión, necesitan un seguimiento y la realización de verificaciones periódicas con el objetivo de comprobar que se están aplicando correctamente.

3.2.1. El Análisis de Peligros y Puntos de Control Crítico (APPCC)

El sistema de APPCC identifica, evalúa y controla los peligros importantes para la inocuidad de los alimentos. Se trata de un enfoque estructurado y sistemático para controlar la inocuidad de los alimentos en la totalidad del sistema del producto, desde el campo hasta la mesa. Requiere un buen conocimiento de la relación entre

causa y efecto, con objeto de actuar de forma más dinámica, y es un elemento clave de la Gestión de la Calidad Total (GCT). El sistema de APPCC se basa en la existencia de sistemas de gestión de la calidad sólidamente implantados, como las buenas prácticas de fabricación (BPF), las buenas prácticas de higiene (BPH), las buenas prácticas agrícolas (BPA) y las buenas prácticas de almacenamiento (BPAL) (FAO, 2003, p. 26). Los objetivos del APPCC son los siguientes (Gutiérrez, 2012):

- Reducir al mínimo los riesgos de intoxicación alimentaria y mejorar la seguridad de los productos elaborados por una empresa.
- Adaptarse a la legislación vigente.
- Cumplir con las especificaciones de compra establecidas por los clientes.
- Ayudar al operador a demostrar la debida diligencia en su obligación de comercializar alimentos seguros. Para ello el operador debe crear y aplicar el sistema y demostrar que lo aplica.
- Servir de base para implantar sistemas de calidad como la ISO 9001: 2000, ISO 22000: 2005, British Retail Consortium (BRC) e Internacional Food Standard (IFS).

La metodología del sistema de APPCC se basa en 7 principios fundamentales que fueron definidos por la National Advisory Committee on Microbiological Criteria for Foods (NACMCF), el Codex Alimentarius y posteriormente adoptados por la Comisión de las Naciones Unidas:

- Realizar un análisis e identificación de peligros.
- Identificar los puntos críticos de control (PCC) en cada proceso
- Establecer los límites críticos que aseguren que los PCC están bajo control.
- Establecer un sistema de vigilancia o monitorización de los PCC.
- Establecer acciones correctoras.
- Establecer sistemas de verificación.
- Establecer un sistema de documentación.

Estos principios pueden verse reflejados en los 7 últimos puntos de la metodología para el diseño e implantación del sistema APPCC. A continuación se recogen los pasos a

seguir para implantación del sistema APPCC en una organización (Couto, 2008, pp. 32 – 68)

1. *Formación de un equipo APPCC*: Es el primer paso para elaborar un plan APPCC y uno de los más importantes para que el sistema implantado sea eficaz.

El equipo debe estar integrado por personas con la formación adecuada para desarrollar e implantar el sistema de autocontrol. Preferentemente ha de ser un equipo multidisciplinar, en el que la diversa formación y experiencia de cada uno de sus componentes cubra los distintos campos y materias que es necesario manejar para elaborar un plan de forma competente, tales como los principios y metodología del APPCC, higiene de los alimentos, la tecnología utilizada y las prácticas de manipulación o fabricación específicas de la empresas.

Las tareas que debe llevar a cabo el equipo APPCC son el desarrollo, la implantación, el mantenimiento y revisión del sistema APPCC.

2. *Descripción de producto y su uso esperado*: Consiste en describir las características de cada uno de los productos que fabrica y que va a incluir en el plan APPCC. Conviene que la descripción incluya las distintas especificaciones que definen al alimento elaborado: materias primas, composición, ingredientes, propiedades físico – químicas, características del envase, modo de conservación, modo de empleo o preparación y sistema de distribución.

3. *Elaboración y verificación in situ del diagrama de flujo*: La elaboración de un diagrama de flujo correctamente, reflejando con fidelidad y exactitud la secuencia de las operaciones que constituyen el proceso productivo, es uno de los pasos fundamentales a la hora del desarrollo del sistema APPCC.

El auditor puede verificar in situ si el diagrama de flujo descrito en el plan APPCC se ajusta a la secuencia de operaciones que se efectúan en cada proceso productivo. Comprobar cada una de las fases de las distintas líneas de producción de un empresa puede implicar una enorme carga de trabajo y tiempo, por lo que lo más habitual es planificar un muestreo o selección de las etapas de los distintos procesos productivos que se van a verificar en la planta.

En cada una de las etapas el auditor ha de comprobar todos aquellos elementos que caracterizan el diagrama de flujo (materias primas e ingredientes, envases, prácticas

y registros de fabricación y procesos tecnológicos, registros de tiempos, temperaturas y otros parámetros de control; y condiciones y rutas del flujo de material)

4. *Realización del análisis de peligros e identificación de las medidas de control:* Consiste en la aplicación del primer principio del APPCC, es decir, enumerar todos los peligros asociados a cada fase y establecer las medidas para su control. Esta etapa es la más determinante para que el plan APPCC alcance su objetivo de asegurar la producción de alimentos inocuos.

Para llevar a cabo esta fase del estudio, el equipo APPCC debe realizar las siguientes actividades:

- Anotar todos los peligros potenciales que consideren que pueden aparecer en el proceso productivo que se está analizando. Para ello se aconseja el uso de la tormenta de ideas con el objetivo de hacer una lista con el máximo número de peligros posible.
- Identificar todos los peligros potenciales asociados a cada fase del proceso, hay que determinar cuáles de ellos son realmente significativos. Para ello se establecerán restricciones y se evaluarán cuáles de los peligros enumerados en la fase anterior son los suficientemente importantes para que el sistema APPCC establezca medidas para su control. La evaluación del riesgo se calcula normalmente en función de dos parámetros: la gravedad del efecto para la salud que provoca el peligro y la probabilidad de que ocurra cada peligro.
- Establecer las medidas de control para cada peligro considerado significativo en la fase anterior. Las medidas de control han de ser realistas, eficaces y económicas. En principio la organización dispone de dos opciones para controlar los peligros: mediante los programas de prerrequisitos o bien a través de un PCC gestionado dentro del plan de APPCC.

5. *Determinar los puntos de control crítico (PCC):* Es una etapa determinante en el modelo final del sistema de gestión de la inocuidad alimentaria, ya que después de

la misma va a quedar establecido el número y la localización del PCC que la empresa considera necesarios para asegurar la inocuidad de sus productos.

El equipo debe tener en cuenta las características del sistema productivo, la estructura de la organización, la disponibilidad de recursos humanos y su capacidad efectiva para asumir el control y la gestión de los PCC identificados. El control de cada PCC implica una carga de trabajo para el personal encargado de su vigilancia así como de la ejecución de las acciones correctivas establecidas cuando se detecten desviaciones. Si el número de PCC es alto o es excesivo en relación con los recursos humanos de que dispone la organización la eficacia del sistema puede verse enormemente comprometida. Es mejor determinar pocos PCC y gestionarlos bien, que pretender abarcar un número demasiado alto que supere la capacidad de gestión del personal.

6. *Establecimiento de los límites críticos:* Consiste en establecer los límites críticos en cada PCC previamente identificado. La condición principal que debe cumplir un límite crítico es que esté especificado de tal forma que permita a los operarios responsables determinar claramente cuándo se produce una desviación en el PCC y así poder aplicar sin demora las acciones correctivas pertinentes.

Los límites críticos se fijan normalmente en relación con parámetros observables o mensurables, como pueden ser la temperatura o tiempo. El requisito para establecer un límite crítico no siempre implica que deba fijarse un valor numérico.

Algunas empresas alimentarias consideran de utilidad establecer límites operativos en los PCC. Cuando en un proceso se observan tendencias que indican un riesgo de que se pierda el control del mismo y de que se superen los límites críticos, es normal que los responsables de la vigilancia de ese PCC realicen ajustes del proceso antes de que se llegue a esa situación. Con este objetivo el equipo APPCC puede fijar límites operativos que indiquen el momento en el que hay que llevar a cabo dichos ajustes, siendo éstos más estrictos que los límites críticos.

7. *El sistema de vigilancia:* Implica el diseño e implantación de un sistema de vigilancia que permita comprobar si los PCC se encuentran bajo control. Es una de las tareas esenciales sobre las que se basa la seguridad del sistema y una parte realmente importante, ya que si falla la vigilancia también lo hace el sistema.

Para el establecimiento del sistema de vigilancia hay que tener en cuenta:

- Los datos a obtener, ya que hay que determinar cuáles son los parámetros a vigilar, evitando la recogida de aquellos innecesarios que no ayudan al control del PCC.
 - Que el sistema de vigilancia sea rápido, con el objetivo de que las acciones correctivas se puedan tomar cuanto antes en caso de desviación.
 - La mejor opción de sistemas de vigilancia continua son los que cuentan con alarma integrada.
 - Los equipos de vigilancia han de tener la sensibilidad requerida en función de los límites críticos definidos para cada PCC, y ha de asegurarse que se mantienen calibrados en todo momento para demostrar la fiabilidad de los datos.
8. *Las acciones correctivas:* Establecen la obligación de adoptar acciones correctivas cuando el sistema de vigilancia detecta que se ha producido una desviación en un PCC. Las acciones correctivas consisten en un conjunto de medidas previamente definidas y especificadas mediante procedimientos documentados. Los objetivos de las mismas son volver a poner el proceso bajo control, es decir, dentro de los límites críticos; e identificar, segregar y decidir el destino del producto final fabricado mientras el proceso no estaba bajo control.
9. *La verificación del sistema:* Consiste en la aplicación de métodos, procedimientos, ensayos y otras evaluaciones, además de la vigilancia para constatar el cumplimiento del plan APPCC. Es la fase de implantación menos restrictiva, ya que dentro de la misma se pueden encontrar actividades como la validación del sistema APPCC, la auditoría del APPCC, la calibración de los equipos y la toma de muestras seleccionadas y su análisis.
10. *El sistema de documentación y registro del APPCC:* Exige el desarrollo de un sistema de documentación y registro del plan APPCC, el cual constituye, por un lado, el soporte necesario para poder comprobar que el sistema APPCC está elaborado conforme a los principios y la metodología del APPCC; y por otro proporciona la evidencia objetiva de que el sistema está siendo efectivamente implantado.

3.2.2. El proceso de auditoría

El proceso de auditoría del sistema APPCC se divide en 3 fases (Couto, 2008, pp. 163 – 194):

Fase I. Preauditoría

- *Planificación de la auditoría:* La planificación y preparación de la auditoría son fundamentales para el éxito de la misma. Realizar una preparación adecuada de las actividades que se van a efectuar y de cómo se van a llevar a cabo es una de las claves para que la auditoría resulte eficaz y se alcancen los objetivos establecidos.

Dentro de esta fase de auditoría tienen especial importancia la selección del equipo auditor, utilizando las mismas directrices que se describen en el apartado 2.5. *El equipo auditor;* y el contacto inicial del auditado. El contacto inicial con el auditado tiene el objetivo de comunicar o acordar con él, el calendario de auditoría, además de ser el momento para solicitar la documentación del sistema, establecer cuál va a ser el sistema de comunicación entre el equipo y la empresa auditada; y acordar la presencia de guías que acompañen al equipo.

- *Revisión de la documentación:* Antes de la auditoría in situ es preciso revisar la documentación del sistema de gestión de la inocuidad alimentaria de la empresa que va a ser auditada. Esta revisión sirve para obtener una primera impresión del sistema APPCC, un vistazo general que nos permita familiarizarnos con la estructura del manual, comprobar si se han aplicado los principios del sistema APPCC, evaluar la competencia del equipo APPCC, qué planes de prerrequisitos se han implementado o el número de PCC identificados, entre otros.
- *Plan de auditoría:* El líder del equipo debe elaborar el plan de auditoría en el que se establece cómo se va a dirigir el tiempo para llevar a cabo las actividades de auditoría en planta. El plan se debe confeccionar con el nivel de detalle suficiente para cubrir el alcance y los objetivos de la auditoría, pero al mismo tiempo debe seguirse con la suficiente flexibilidad como para permitir cambio o modificaciones que pueden resultar necesarios a medida que se va desarrollando el proceso en planta.

- *Reunión de apertura:* Supone la toma en contacto entre el equipo auditor y el auditado. La finalidad de la reunión consiste en presentar a los miembros del equipo auditor, explicar brevemente en qué va a consistir el proceso, confirmar los objetivos, el alcance y el plan de auditoría, determinar cuáles van a ser los métodos o canales de comunicación entre el equipo y dar la oportunidad al auditado a formular preguntas y aclarar dudas. También es el momento de confirmar la disponibilidad de los medios y recursos suficientes para realizar la auditoría.

Fase II. Auditoría in situ

Durante esta etapa el equipo auditor llevará a cabo una inspección en las instalaciones de la organización con el fin de realizar una comprobación del correcto funcionamiento del sistema APPCC buscando una serie de evidencias, las cuales son los registros, declaraciones de hechos o cualquier otra información que son pertinentes para los criterios de la auditoría y que son verificables (UNE – EN ISO 19011: 2011, pp.10). Se pueden distinguir tres tipos de evidencias:

- *Naturales:* La evidencia es la cosa o suceso en sí mismo y su comprensión no requiere un esfuerzo mental. Son cosas que se observan directamente.
- *Creadas:* No son directamente observables. Precisan de una prueba para ponerse de manifiesto.
- *Derivadas de una argumentación racional:* Se consiguen mediante razonamientos aplicados sobre los hechos observados.

Para la detección de evidencias, el auditor podrá utilizar cualquiera de las siguientes técnicas:

- *Observación directa:* El auditor observará las instalaciones o actividades y podrá comprobar si los procedimientos se están aplicando de la forma específica. La utilidad de esta fuente de información depende del conocimiento que tenga el auditor de los procesos y de su capacidad de observación.
- *Examen físico:* Es la actividad más característica de la inspección de auditoría de APPCC. Sin embargo en determinados casos el auditor puede considerar

conveniente obtener evidencias mediante una medición o una comprobación realizadas personalmente.

- *Registros*: Son una fuente de información objetiva y fácil de conseguir, pero no debe convertirse en la única fuente de información. No es lo mismo un registro que se cubre con un dato concreto referente a la trazabilidad de un producto, como los albaranes, que aquellos que se refieren a actividades realizadas de manera rutinaria, como por ejemplo la limpieza de encimeras en la cocina.
- *Entrevistas*: Son especialmente útiles en la obtención de evidencias creadas, pero para que resulten eficaces es necesaria la competencia del auditor en el manejo de la entrevista y en el ejercicio de las habilidades de comunicación.

El equipo auditor debe revisar las evidencias obtenidas y evaluar cuáles de ellas pueden suponer un incumplimiento de los requisitos de la auditoría, una vez haya recopilado toda la información en planta. A continuación y tras determinar los hallazgos de auditoría, debe llegar a conclusiones objetivas sobre cuales de los incumplimientos detectados deben ser documentados como notas de no conformidad.

Las notas de no conformidad son los documentos más importantes de cualquier auditoría. Constituyen el registro de los resultados de la auditoría y son la base para la elaboración del informe de auditoría que se ha de entregar al auditado.

La redacción de las no conformidades debe ser lo más exacta y precisa posible y debe hacerse de tal manera que cuando se lean con posterioridad, tanto por el mismo auditor como por otras personas u otros auditores que no han intervenido en la auditoría, sirvan para reproducir del modo más preciso posible cuáles eran los hechos y los incumplimientos detectados. La nota de no conformidad debe ser útil para comunicar con claridad al auditado cuál es la naturaleza del incumplimiento.

En general se puede clasificar un incumplimiento del siguiente modo:

- *Muy grave*: Incumplimiento de un requisito del sistema APPCC que puede afectar a la seguridad del producto. O bien incumplimiento de un requisito sistemático, es decir, cuando la frecuencia del fallo es alta o el procedimiento no se está aplicando.

- *Grave:* Incumplimiento de un requisito del sistema que no afecta directamente a la seguridad de producto. O bien incumplimiento puntual o aislado de un requisito, es decir, cuando el procedimiento se aplica correctamente pero existen fallos puntuales o de frecuencia baja.
- *Observación:* Hallazgo de auditoría que no incumple ningún requisito del sistema, o bien no existe evidencia objetiva del mismo. Puede implicar cierto riesgo en el futuro y refleja la existencia de malas prácticas.

En la nota de no conformidad bien documentada se deberían distinguir los siguientes puntos:

- Procedimiento del sistema de gestión que se incumple.
- Localización o área de la actividad auditada en la que se detecta el incumplimiento.
- Naturaleza de la no conformidad: hay que describir de forma clara en qué consiste el incumplimiento que se ha detectado.
- Evidencia objetiva en que se soporta la declaración de la no conformidad.
- La escala o magnitud del problema para apoyar la categorización de la no conformidad.

El equipo auditor debe poner especial cuidado en la redacción de las notas de no conformidad atendiendo al cumplimiento de los puntos anteriores descritos.

Al finalizar la fase de auditoría en planta se realizará una reunión de cierre con los representantes de la organización auditada. El objetivo de esta reunión es presentar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría de manera que sean comprendidos y reconocidos por el auditado. En el caso que el auditado exponga dudas o intente rebatir algunas no conformidades, el equipo auditor deberá resolver sus dudas sin dar lugar a un cambio o rectificación de las conclusiones de la auditoría. Únicamente la aportación de nuevas evidencias por parte del auditado debería ser motivo para retirar una nota de no conformidad, aceptando las pruebas aportadas en ese momento y pidiendo disculpas por el malentendido. Por el contrario, si el auditado no aporta ninguna evidencia que refute la no conformidad, el equipo

auditor debe mantenerse firme y explicar de forma educada la razón por la que el auditado no tiene razón.

Fase III. Postauditoría

Una vez que ha concluido el proceso, el líder de equipo auditor es el responsable de elaborar el informe de auditoría. El informe se elabora, con posterioridad, en el plazo de tiempo que se haya acordado con el auditado o bien en función de lo que establezca la dirección del programa de auditoría.

El contenido del informe debe servir para informar de forma clara concisa, objetiva y precisa cuál ha sido el resultado de la auditoría.

El informe debe constituir un registro completo de la auditoría y su contenido debe incluir lo siguiente (UNE – EN ISO 19011: 2011, pp. 33):

- Los objetivos de la auditoría.
- El alcance de la auditoría, particularmente la identificación de las unidades de la organización y de las unidades funcionales o los procesos auditados.
- La identificación del cliente de la auditoría.
- La identificación del equipo auditor y de los participantes del auditado en la auditoría.
- Las fechas y ubicaciones donde se realizaron las actividades de auditorías.
- Los criterios de auditoría.
- Los hallazgos de la auditoría y las evidencias relacionadas.
- Las conclusiones de la auditoría.
- Una declaración del grado en el que se han cumplido los criterios de auditoría.

El informe de auditoría puede incluir otra información como el plan de auditoría, un resumen del proceso de auditoría, la confirmación de que se han cumplido los objetivos de la auditoría, cualquier área dentro del alcance no cubierta, un resumen cubriendo las conclusiones de la auditoría y principales hallazgos de la auditoría, las opiniones divergentes sin resolver entre el auditor y el auditado, la oportunidades de mejora, la buenas prácticas identificadas, los planes de acción del seguimiento, una declaración sobre la naturaleza confidencial de los contenidos,

cualquier implicación para el programa de auditoría o las auditorías posteriores y una lista de distribución del informe de auditoría.

Finalmente, cuando el resultado de una auditoría revela la existencia de incumplimiento o no conformidades es responsabilidad de la organización auditada establecer las acciones correctivas necesarias para eliminar las deficiencias y los problemas detectados en el plazo que se haya acordado.

3.3. LA AUDITORÍA CONTABLE

Como se ha visto anteriormente, la auditoría contable es a la que se hacía referencia tradicionalmente cuando se manejaba el concepto auditoría. Así la definición proporcionada por el Diccionario de la Real Academia Española, entiende que la auditoría es *la revisión de la contabilidad de una empresa, sociedad, etc., realizada por un auditor*. Sin embargo, tras la segmentación de la auditoría acaecida tras la aparición y popularización de nuevas modalidades de la misma, se debe tratar a la auditoría contable como una tipología independiente del término general.

La legislación española define la auditoría de cuentas como *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* (Real Decreto 1517/2011, Sección 1. pp. 115059), pudiendo subdividirse en dos modalidades:

- *Auditoría de cuentas anuales*: Consiste en revisar y verificar a efectos de dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
- *Auditoría de otros estados financieros o documentos contables*: Consiste en verificar y dictaminar si dichos estados contables, o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados, según corresponda, de

conformidad con el marco normativo para la elaboración de los citados documentos o estados.

Con carácter general, la obligación de auditar las cuentas anuales afecta a las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones, exceptuando a aquellas que, por su reducido tamaño, puedan presentar balance abreviado.

Con independencia de su tamaño, están obligadas a auditar sus cuentas anuales las sociedades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias (Muñoz, 2010, p. 468):

- Que sus títulos coticen en bolsa.
- Que emitan obligaciones en oferta pública.
- Que se dediquen a la intermediación financiera.
- Que desarrollen actividades sujetas a la Ley de Ordenación del Seguro Privado.
- Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos, dentro de los límites que reglamentariamente fije el gobierno.

Sin embargo, una empresa puede verse eximida de esta obligatoriedad cuando emita sus cuentas anuales en formato abreviado. Para que se produzca esta situación la empresa no superará, a cierre del ejercicio, dos de los tres siguientes parámetros:

- Activo \geq 2.850.000€
- Cifra de negocios $>$ 5.700.000€
- Trabajadores $>$ 50

El objetivo principal que persigue la auditoría de cuentas anuales es la emisión, por parte del auditor, de un informe en que se haga constar que dichas cuentas anuales representan la imagen fiel de la empresa y están confeccionadas de acuerdo con los principios y normas generalmente aceptados.

Las cuentas anuales están compuestas por una serie de documentos (Muñoz, 2010, p. 464).

- *Balance*: Figuran de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto. El activo comprende, con la debida separación, el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. En el pasivo se diferencian en pasivo no corriente y el pasivo circulante o corriente. En el patrimonio neto se diferencian, al menos, los fondos propios de las restantes partidas que lo integran.
- *Cuenta de pérdidas y ganancias*: Recoge el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación de los que no lo sean.
- *Estado de cambios en el patrimonio neto*: Está dividido en dos partes. La primera refleja los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y de ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto. La segunda contiene todos los movimientos en el patrimonio neto.
- *Estado de flujos de efectivo*: Pone de manifiesto, ordenados y agrupados por categorías, los cobros y pagos realizados por la empresa, con el fin de informar de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio.
- *Memoria*: Complementa, amplía y comenta la información contenida en otros documentos que integran las cuentas anuales.

El auditor no tiene como objetivo introducir cambios dentro de las cuentas anuales. En caso de detectar alguna anomalía tendrá que comunicarlo a la dirección de la empresa para que ésta haga los cambios oportunos. Si la dirección no los hace, repercutirá en la opinión del informe final.

Tampoco son objetivos de la auditoría la aprobación de la gestión de la empresa, la predicción del futuro de la empresa ni realizar un dictamen que intente comunicar una verdad absoluta, perfecta y exacta (Amat, 1994, pp. 15 – 16).

El procedimiento de auditoría contable comprende 3 fases (Menéndez, 1997, pp. 690 – 699):

Fase I: Preauditoría

- *Contrato o carta de encargo:* El auditor deberá acordar por escrito con el cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo durante todo el periodo de nombramiento. También deberá indicar el número total de horas estimado para la realización del trabajo.

El contenido de la carta de encargo, por lo general, recoge entre otros aspectos:

- Los datos del auditor o sociedad de auditoría, fecha y a quien va dirigida.
- La naturaleza, alcance y objetivo de la auditoría.
- Las normas y procedimientos de auditoría que vayan a ser aplicados.
- El plan de trabajo propuesto y los honorarios.

- *Planificación del trabajo:* Es la fase esencial de la auditoría, puesto que el éxito o fracaso de la misma dependerá en gran medida de la planificación que el auditor haga, siendo básica para garantizar que se llevará a cabo en la forma menos costosa para el cliente y más eficaz para el auditor.

El proceso de planificación de auditoría consta de 3 etapas claramente diferenciadas:

1. *Conocimiento del negocio del cliente:* El auditor debe llegar a tener un conocimiento del tipo de negocio que desarrolla la entidad auditada, así como su naturaleza, organización y características propias; igualmente debe considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el cual la empresa lleva a cabo su actividad.

2. *Desarrollo del plan de auditoría:* El auditor desarrollará un plan global de auditoría que deberá documentarse y comprenderá, entre otros, los siguientes aspectos:

- Identificación de las transacciones o áreas significativas.

- Determinación de los niveles o cifras de importancia relativa e identificación del riesgo de auditoría.
- Grado de fiabilidad de control interno.
- La participación de otros auditores, internos o externos, y de expertos.

Fase II: Auditoría in situ

Una etapa trascendental en el desarrollo de la auditoría es el estudio y evaluación del control interno de la entidad auditada, puesto que las conclusiones a que se llegue serán la base para determinar el alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas y procedimientos de auditoría.

El control interno depende del tamaño de la empresa y del personal de que disponga y, en su sentido más amplio, comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos orientados a proteger los activos, asegurar la fiabilidad de la información, promover la eficiencia de las operaciones y asegurar el cumplimiento de las políticas de la dirección, distinguiendo:

- *Controles contables:* Comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguardia de los bienes activo, y la fiabilidad de los registros contables.
- *Controles administrativos:* Se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección, y normalmente sólo influyen de forma indirecta en los registros contables.

El auditor debe centrar su trabajo en los controles contables, aunque si estima que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales debe efectuar su estudio y evaluación.

El proceso de estudio y de evaluación de control interno consta de dos fases consecutivas:

- *Revisión del sistema:* Es un proceso de obtención de información que se consigue, normalmente, a través de entrevistas con el personal de la entidad

y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos, instrucciones al personal, etc. Teniendo todo ello como objetivo servir de base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema. Esta información se documenta en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, diagramas de flujo o cualquier otra forma de descripción de un circuito administrativo.

- *Pruebas de cumplimiento:* Proporcionan al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos. Serán realizadas sobre bases estadísticas, siendo el muestreo estadístico el método más idóneo, aunque también se podrán hacer sobre bases subjetivas, pero deberán ser justificadas en los papeles de trabajo.

La amplitud de las pruebas sustanciales, así como su naturaleza y el momento de su aplicación, será menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento.

El auditor debe comunicar al auditado las debilidades significativas de control interno durante el transcurso de su trabajo, pudiendo dar sugerencias constructivas para mejorar dicho control. También puede considerar comunicar las debilidades, que, a su juicio, no sean significativas y haya identificado.

Las evidencias obtenidas mediante la realización y evaluación de pruebas de auditoría actúan como la base del juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan.

Para decidir la cantidad de evidencia, el auditor ha de tener en cuenta algunos aspectos:

- El coste que supone obtener un mayor nivel de evidencia y utilidad que le proporcionaría.
- La importancia relativa que tiene cada partida.
- El riesgo probable que supone la probabilidad de no detectar un error significativo que pudiera existir en las cuentas por la falta de evidencia

respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta.

Las evidencias de auditoría se obtienen a través de las, anteriormente explicadas, pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas. Estas últimas tienen por objeto obtener evidencias sobre la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. A través de ellas el auditor debe obtener evidencia en relación con los siguientes aspectos:

- *Existencia:* Los activos y pasivos existen en una fecha dada.
- *Derechos y obligaciones:* Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
- *Acaecimiento:* Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
- *Integridad:* No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
- *Valoración:* Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
- *Medición:* Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.
- *Presentación y desglose:* Las transacciones se clasifican de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión de la información financiera auditada.

Las pruebas de cumplimiento y las sustantivas se obtienen mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos:

- *Inspección:* Consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables, así como en el examen de documentos y activos tangibles.
- *Observación:* Consiste en comprobar la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros.

- *Preguntas:* Hace referencia a la obtención de información apropiada de las personas, tanto dentro como fuera de la entidad que tienen conocimientos acerca de la misma.
- *Confirmaciones:* Consiste en corroborar la información contenida en los registros contables.
- *Cálculos:* Consiste en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables, así como de los cálculos y análisis realizados por la entidad. También contiene la realización de cálculos independientes.
- *Técnicas de examen analítico:* Hacen referencia a la comprobación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que puedan esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada.

Fase III: Postauditoría

Una vez finalizada la auditoría de las cuentas anuales, el auditor deberá emitir un informe denominado *Informe de auditoría de cuentas*, el cual contendrá los siguientes datos (Real Decreto 1/2011, sección 1, pp. 70341 – 70342):

- Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo, y en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.
- Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo, y en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.
- Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen una 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 y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

La opinión puede ser de varios tipos (Menéndez, 1997, pp. 702 – 703):

- *Favorable*: Este tipo de opinión solo podrá expresarse cuando el auditor haya realizado su trabajo sin limitaciones de acuerdo a las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) o en el caso de que las cuentas anuales, incluyendo información necesaria y suficiente en la Memoria para su interpretación y comprensión adecuadas, se hayan formulado de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados guardando uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

- *Con salvedades*: Es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se expresan a continuación:
 - a) *Limitaciones de alcance*: Se producen cuando el auditor no puede aplicar uno o más procedimientos de auditoría que estima necesarios. Estas limitaciones pueden venir dadas por la propia empresa o venir impuestas por las circunstancias.
 - b) *Error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados*: El auditor se puede encontrar con una o varias circunstancias que suponen incumplimiento de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, como por ejemplo que las cuentas anuales no contengan toda la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión.
 - c) *Incertidumbre*: Es un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance por depender de que ocurra o no algún hecho futuro que la entidad auditada no puede estimar razonablemente. Por ejemplo, el resultado de litigios.
 - d) *Cambios en los principios y normas contables aplicados*: El auditor ha de determinar si los principios y normas empleados

para preparar las cuentas anuales han sido aplicados de manera uniforme con los auditados en la elaboración de las del ejercicio anterior.

→ *Desfavorable*: Supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel.

→ *Denegada*: Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

- Fecha y firma de quien o quiénes lo hubiera realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de acuerdo a la normativa legal vigente (Real Decreto 1/2011. Art. 6) y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de una causa justa y en aquellos supuestos en los que ocurra alguna de las siguientes características:

- Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría.
- Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.

El informe de auditoría de cuentas anuales será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá ser firmado por estos. Su publicación no podrá ser llevada a cabo parcialmente, en extracto o separada de las cuentas anuales auditadas. Deberá ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría, y en su caso del informe de gestión.

Cuando el informe no se refiera a las cuentas anuales, le será de aplicación, en su caso, lo dispuesto para dichas cuentas.

4. LA AUDITORÍA TURÍSTICA CONTABLE: LA ESPAÑA VERDE

4.1. INTRODUCCIÓN

La zona noroeste de España que está compuesta por las comunidades autónomas (CC.AA) de la Xunta de Galicia, Principado de Asturias, Cantabria y País Vasco, es conocida bajo la marca turística de España Verde. Esta zona de la geografía recibe este sobrenombre debido a su situación privilegiada, su entorno natural y a que la mayoría de la oferta turística del lugar es explotada al aire libre, en contacto con la naturaleza.

En Mayo de 2013, los representantes de España Verde han aprobado, en colaboración con Turespaña, el Plan Estratégico de Promoción de España Verde 2013 – 2015, que incluirá entre sus acciones la utilización y presencia en las campañas y acciones promocionales de la palabra “Norte”. Asimismo, tratará de vincular la promoción e imagen de la marca a su ubicación geográfica, generando nuevos productos turísticos, clasificados por tipologías y vinculados a tradiciones, cultura, paisaje y gastronomía del norte de España y con características comunes. Además, se creará una oferta común con personalidad propia y diferenciada de otros destinos españoles, orientándose prioritariamente hacia Alemania, Inglaterra y Francia como mercados para estos destinos (Hosteltur, 2013).

4.2. OBJETIVO Y METODOLOGÍA

El objetivo de este estudio es analizar los informes de auditoría de las empresas que desarrollan actividades de hostelería y alojamiento en las Comunidades Autónomas que integran la España Verde durante el periodo 2008 – 2010. Concretamente, estas empresas pertenecen al epígrafe 551. Hostelería y alojamientos similares de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) que asigna un código a cada actividad económica.

La información se ha extraído de la Base de Datos SABI. Se trata de una base una base de datos en DVD con información sobre más de 940.000 empresas españolas y 100.000 portuguesas y un software de análisis financiero, que permite hacer búsquedas de

empresas o grupos de empresas según diversos criterios, mostrar e imprimir informes en cualquier tipo de formato, exportar datos hacia diferentes softwares, imprimir cualquier pantalla del programa, realizar análisis detallados, estadísticos, y/o comparativos de empresas o grupos de empresas, ilustrar balance, cuentas de resultados, etc. ; y construir hojas de presentación (SABI, 2006, p. 2).

La Base de Datos SABI recoge un total de 578 empresas españolas, pertenecientes al epígrafe de la CNAE mencionadas y sometidas a la auditoría de sus cuentas, de las cuales 30 desarrollan su actividad en el Norte de España y constituyen la muestra final del trabajo realizado.

4.3. LA AUDITORÍA CONTABLE EN LA ESPAÑA VERDE

Como se ha mencionado anteriormente, la muestra de trabajo son 30 empresas turísticas de la España verde que fueron auditadas durante el periodo 2008 – 2010, y de las cuales se han estudiado el formato de emisión de sus cuentas anuales, objeto de auditoría, la empresa auditora y la opinión emitida por el auditor.

4.3.1. Formato de las cuentas anuales

De los 90 informes emitidos por SABI, un 8,88% de ellos no reflejan el formato de las cuentas anuales, debido a que en la base de datos figura como “no disponible” este tipo de información.

En la Tabla 1 se muestran los formatos de los informes de cuentas anuales emitidos por las empresas entre 2008 y 2010. A la vista de los datos expresados en la misma, se concluye que el 7,3% de las empresas se auditan voluntariamente, puesto que al emitir un informe distinto al normal están eximidas del proceso de auditoría. Por otro lado, las sociedades obligadas a auditarse representan un 92,7% del total.

Tabla 1. Formato de las cuentas anuales de la España Verde por CC.AA

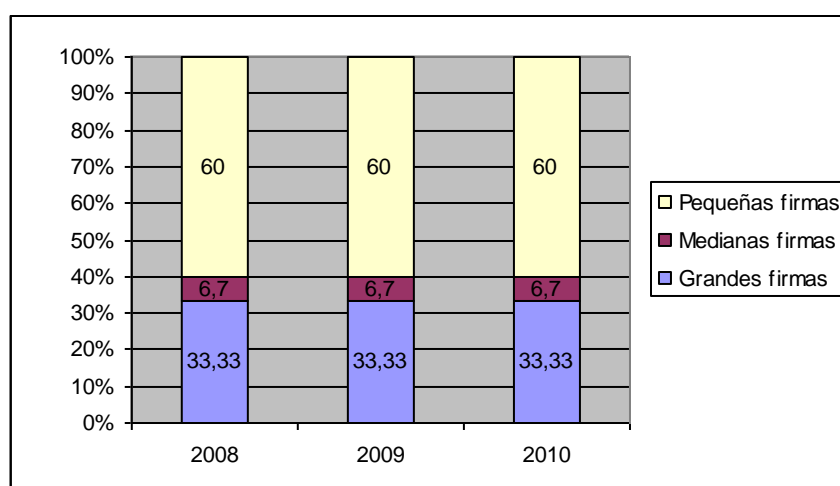
CC.AA	Normal	Abreviado	PYME	Mixto	Total
Xunta de Galicia	29	2	1	0	32
Principado de Asturias	17	2	0	0	19
Cantabria	7	0	0	0	7
País Vasco	23	0	0	1	24
Total	76	4	1	1	82
%	92,7	4,9	1,2	1,2	100

Fuente: Elaboración propia

4.3.2. Entidades auditoras

Actualmente, y desde 2002, las grandes firmas son cuatro: Deloitte, Ernst & Young, KPMG Auditores y PriceWaterhouseCoopers Auditores. Estas grandes firmas, en la España Verde durante el periodo de estudio, tienen una cuota total de mercado del 33,3%. Las firmas medianas que operan en el norte de España son Morison AC y JDA, las cuales realizaron el 6,7% de los trabajos de auditoría. Por otro lado, las pequeñas empresas que entran dentro del grupo “Otras firmas” tienen una cuota del 60%.

Gráfico 1. Distribución temporal de las entidades auditoras

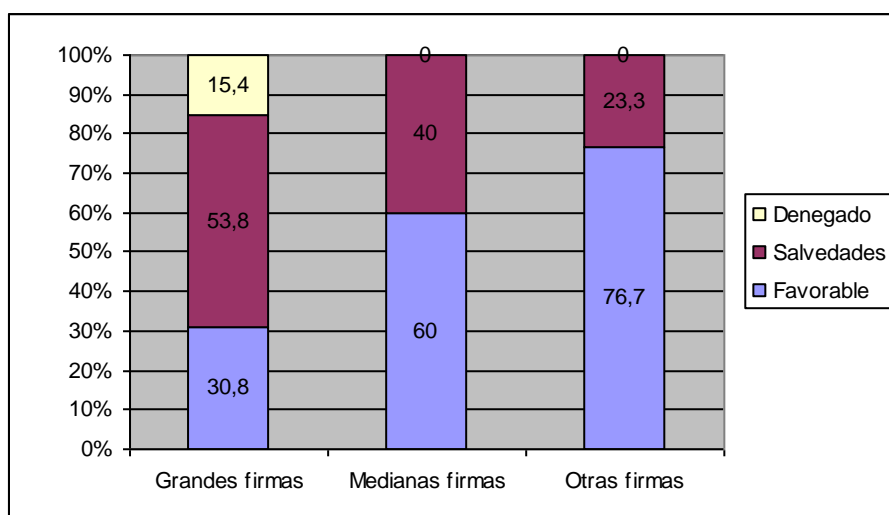


Fuente: Elaboración propia

Como refleja la Tabla 2, el reparto del mercado no cambia a lo largo todo el periodo de estudio. Esto es debido a que las empresas no cambiaron de firma de un año a otro.

A la hora de analizar el tipo de opinión de la entidad auditora, se puede observar en el Gráfico 2, que ninguna de las firmas ha emitido informes desfavorables. Asimismo, destaca el hecho de que las únicas entidades que han emitido una opinión denegada en sus informes han sido las grandes firmas (15,4%), las cuales también presentan un elevado porcentaje de informes calificados con salvedades (53,8%), frente a las medianas firmas y otras firmas, para las que este tipo de opinión representa el 40% y el 23,3%, respectivamente, de los informes emitidos.

Gráfico 2. Tipo de opinión según la entidad auditora



Fuente: Elaboración propia

4.3.3. Opinión del auditor

De los 90 informes emitidos por SABI, un total de 74 reflejan la opinión del auditor, de los cuales 27 corresponden a la Xunta de Galicia, 17 al Principado de Asturias, 6 a Cantabria y 24 al País Vasco (véase Tabla 2).

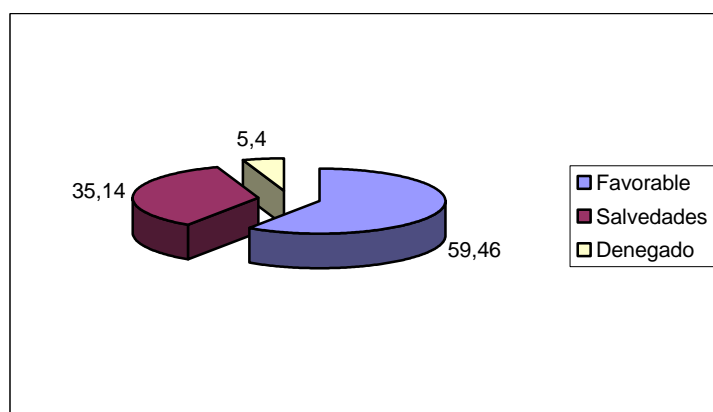
Tabla 2. Número total de informes analizados

CC.AA	2008	2009	2010	Total
Xunta de Galicia	9	9	9	27
Principado de Asturias	5	7	5	17
Cantabria	0	3	3	6
País Vasco	8	8	8	24
Total	22	27	25	74

Fuente: Elaboración propia

Del total de informes evaluados un 59,46% recibieron la calificación de favorable, un 35,13% con salvedades y un 5,40% denegado, tal y como se refleja en el Gráfico 3.

Gráfico 3. Tipos de opinión



Fuente: Elaboración propia

La Tabla 3 muestra un crecimiento continuo de los informes calificados como favorables y una disminución tanto de los informes con salvedades como los denegados, ya que en el primer caso se pasa de un 45,45% a un 24% entre 2008 y 2010; y en el segundo, se reducen un 5,40% entre 2008 y 2009, para aumentar un 0,3% en 2010. Ello se debe a que en 2008 entró en vigor el nuevo Plan General de Contabilidad que supone una profunda reforma de su predecesor al objeto de adaptar la normativa contable española a las Normas Internacionales de Contabilidad. A medida que transcurre el tiempo, las empresas del sector turístico analizadas han ido adaptando su

contabilidad a la nueva normativa vigente, de ahí que aumenten las opiniones favorables.

Tabla 3. Distribución temporal de los distintos tipos de opinión

Tipo de opinión	2008	2009	2010
Favorable	45,45%	59,26%	72%
Salvedades	45,45%	37,04%	24%
Denegado	9,1%	3,70%	4%

Fuente: Elaboración propia

Por comunidades autónomas, la Tabla 4 indica que el 100% de los informes de auditoría de las empresas cántabras son favorables, situación que no ocurre en ninguna de las otras comunidades en las que existe un reparto en la opinión formulada por los auditores. En el caso de la Xunta de Galicia y el Principado de Asturias tienen un mayor porcentaje de informes favorables que con salvedades (55,55% y 76,47% respectivamente), ocurriendo justamente lo contrario en el País Vasco, comunidad en la que el 50% de los informes reciben una opinión con salvedades.

En cuanto a los informes denegados solo están presentes en las comunidades de Galicia y País Vasco con un 7,41% y 8,33%, respectivamente.

Tabla 4. Opinión por CC.AA

CC.AA	Favorable	Salvedades	Denegado
Xunta de Galicia	55,55%	37,04%	7,41%
Principado de Asturias	76,47%	23,53%	0%
Cantabria	100%	0%	0%
País Vasco	41,7%	50%	8,3%

Fuente: Elaboración propia

Por último si se realiza una distribución de los distintos tipos de opinión por comunidades autónomas a lo largo de todo el periodo de estudio se extraen las siguientes conclusiones (véase tabla 5):

- La comunidad autónoma que más ha crecido en la emisión de informes favorables ha sido la Xunta de Galicia, seguida del País Vasco. Ambas comunidades son las únicas que recibieron informes denegados, en los tres años objeto de estudio.
- El 100% de los informes de auditoría de Cantabria son favorables, manteniéndose constante dicha calificación para 2009 y 2010 (2008 no existen datos).
- En el Principado de Asturias la opinión se ha mantenido prácticamente igual durante todo el periodo estudiado.

Tabla 5. Porcentaje de los distintos tipos de opinión clasificados por CCAA

CC.AA	2008			2009			2010		
	F	S	D	F	S	D	F	S	D
Xunta de Galicia	44,4	44,4	11,1	56	44	0	66,7	22,2	11,1
Principado de Asturias	80	20	0	71,43	28,57	0	80	20	0
Cantabria	0	0	0	100	0	0	100	0	0
País Vasco	25	62,5	12,5	37,5	50	12,5	62,5	37,5	0

Fuente: Elaboración propia

5. CONCLUSIONES

La industria turística tiene un peso muy importante en la economía española. La oferta de servicios de calidad no depende únicamente del empresario. Existen una serie de controles para tal fin. Las empresas son controladas a través de sus sistemas de gestión y de los equipos auditores cuyo fin último es, por un lado, la estandarización dentro de la empresa que evite errores en la prestación del servicio; y por otro lado, la comprobación de que dicha estandarización y control se está llevando a cabo correctamente.

El control al que se ven sometidas las empresas turísticas, a través de la auditoría, es el control de la calidad, el higiénico sanitario y el contable.

Los sistemas de gestión de calidad son aplicables a cualquier tipo de empresa independientemente de su tamaño, sirviendo de herramienta para llevar a cabo un control en la producción del servicio y atención al cliente. Estos sistemas de gestión de calidad conllevan una auditoría que permite al empresario conseguir la certificación, siendo un elemento competitivo importante.

Las auditorías higiénico – sanitarias llevan a cabo un estricto control físico – químico y microbiológico en la industria turística, teniendo presencia principalmente en el ámbito de la hostelería y producción alimentaria. Este tipo de auditoría es obligatoria debido al elevado riesgo que supondría para la salud humana no controlar ni realizar evaluaciones de la inocuidad de los alimentos. La correcta gestión del sistema APPCC ayuda al empresario, no solo a pasar satisfactoriamente la auditoría, si no que puede evitar la proliferación de brotes derivados de errores en su aplicación, que darían origen a serios problemas en la relación tanto con el sector privado como con la administración pública.

Las auditorías contables son instrumentos indispensables para cualquier empresa, no solo para comprobar que todas las transacciones económicas se han llevado a cabo correctamente, si no para mostrar una imagen de transparencia y rendición de cuentas que puede beneficiarlos en relación con potenciales inversores, clientes o entidades bancarias.

Con el estudio empírico, se ha querido matizar la importancia de las auditorías contables, eligiendo como marco el Norte de España. El análisis pone en relieve que el mercado, está controlado por las pequeñas auditoras y que a lo largo del periodo 2008 – 2010 objeto de estudio, se evidencia la mejora en opinión de los informes emitidos por los auditores de cuentas, lo cual puede deberse a que las empresas del sector turístico analizadas, elaboran con mayor rigor las cuentas anuales desde la aprobación en 2008 del PGC vigente.

6. FUENTES CONSULTADAS

6.1. BIBLIOGRAFÍA

- Amat, O. (1994): *Tratado de Contabilidad Superior. Auditoría de Cuentas*. Ed. CEAC, Barcelona.
- Cabal, E. (2001): “Informes de Auditoría”, *Partida doble*, nº 119, pp. 20 – 33.
- Caso, C.; García, J.; López, A. y Martínez, A. (2003): “Estudio de la incidencia de ciertos factores en el informe de auditoría”, *Revista de Contabilidad*. Vol. 6, nº 11, pp. 57-86.
- Couto, L. (2008): *Auditoría del sistema APPCC*, Madrid – Buenos Aires. Ed. Díaz de Santos.
- FAO (2003): *Manual sobre la aplicación del sistema de Análisis de Peligros y Puntos de Control Críticos (APPCC) en la prevención y control de las micotoxinas*. Organización de las Naciones Unidas.
- García, J., Martínez, A. y Rubín, I. (1996): “Los informes de la auditoría en las entidades de depósito”, *Revista Técnica del Instituto de Auditores Censores Jurados de España*, nº 9, pp. 42-51.
- Gijón Turismo (2012): *Manual de Bienvenida*. Edición 010. Gijón.
- González, B. (2012): *Análisis de los estados contables y financieros*. Máster en Dirección y Planificación del Turismo. Universidad de Oviedo.
- González, B., García, R. y López, A. (2011): “Estudio empírico sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales para el período 2001 – 2007”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 71, pp. 253 – 277.
- González, M.I. y Jiménez, M. (1999): “Contenido y tipos de opinión de los informes de auditoría depositados por las empresas en los registros mercantiles”, *Técnica Contable*. Febrero 1999. pp. 81 – 100.
- ICTE (2011): *Procedimiento General de Auditoría*. Madrid. ICTE.
- Informa S.A (2006): *Manual del usuario. SABI*.
- Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España (1997): *Ensayos sobre auditoría*, ICJCE, Madrid.
- Instituto de Auditores – Censores Jurados de España (1997): *Libro blanco de la auditoría de cuentas en España*, ICJCE, Madrid.

- Menéndez, Manuel. (1997): *Contabilidad General*. Ed. Civitas.
- Muñoz, A (2010): *Introducción a la contabilidad*, Ediciones Académicas, Madrid.
- Real Decreto 1517/2011, de 31 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.
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de Julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- Río, C. (2013): “Sistema Integral de Calidad Turística en Destino” Gijón, Agicatur, en: Loredo, E. y M.M. Vidal (2013), *Sistemas normalizados de gestión en el turismo*. Gijón. Facultad de Turismo, Comercio y Ciencias Sociales “Jovellanos”; Universidad de Oviedo.
- San Segundo, A., Segovia, A.I. y Herrador, T.C. (2000): *Introducción a la auditoría financiera*. Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid.
- SCTE Destinos (2010): *Hoteles y apartamentos turísticos. Manual de Buenas Prácticas*. Madrid, SCTE.
- SCTE Destinos, (2010): *Reglamento de evaluación externa*. Madrid, SCTE.
- UNE – EN ISO 19011: 2011. Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión.
- UNE – EN ISO 22000: 2005. Sistemas de Gestión de la inocuidad de los alimentos. Requisitos para cualquier organización en la cadena alimentaria.
- UNE – EN ISO 9000: 2005. Sistemas de Gestión de Calidad. Fundamentos y vocabulario.
- UNE – EN ISO 9001: 2008. Sistemas de Gestión de Calidad. Requisitos.
- Willingham, J. y Carmichael, D. (1979): *Auditoría: Conceptos y métodos*. Ed. McGraw Hill, Bogotá.

6.2. PÁGINAS WEB

- www.hosteltur.com
- <http://www.mcgraw-hill.es/bcv/guide/capitulo/8448178971.pdf>
- <http://www.plancontable2007.com/guia-rapida/iii-cuentas-anuales/iii-modelos-de-cuentas-anuales-abreviados.html>

