

**MANUAL**

**FRANCIS  
LEFEBVRE**

## **Auditoría**

**Incluye el Proyecto del nuevo  
Reglamento de la LAC**

Fecha de edición: 28 de febrero de 2020



Esta obra ha sido realizada  
por iniciativa de  
**Francis Lefebvre**  
sobre la base de un estudio  
cedido a la Editorial por

**Coordinadores:**

José A. Trigueros Pina (Universidad Miguel Hernández)  
Antonio Duréndez Gómez-Guillamón (Universidad Politécnica de Cartagena)

**Colaboraron en esta edición:**

Alonso Cano, Borja (Auditor – BNFIX AMB Auditores)  
Duréndez Gómez-Guillamón, Antonio (Universidad Politécnica de Cartagena)  
García Hernández, Begoña (Auditora Sector 3 Auditores)  
Garreta Dalmau, Francesc (Economista auditor – Socio Director de Equifond Aud.)  
Guerrero Gutiérrez, José (Auditor ROAC)  
Jiménez Montañés, M<sup>a</sup> Ángela (Universidad Castilla-La Mancha)  
Labatut Serer, Gregorio (Universidad de Valencia)  
Meseguer Espinosa, Francisco (Auditor – BNFIX Auditores)  
Rojo Ramírez, Alfonso (Universidad de Almería)  
Romero Martínez, Mariano (Universidad de Valencia)  
Sansalvador Sellés, Manuel E. (Universidad Miguel Hernández)  
Serrano Madrid, José (Auditor – BNFIX Auditores)  
Trigueros Pina, José A. (Universidad Miguel Hernández)  
Valero Aparicio, Enrique (Grupo de Auditores Públicos)

**Colaboraron en ediciones anteriores:** Acevedo Heranz, Eladio; Alonso Alarcón, Antonio; Brotons Martínez, José M.; Casamitjana Leonart, Luis; De Margarida Sanz, Juan Carlos; Espasa Arana, Jordi; Fernández-Laviada, Ana; Flores Caballero, Manuel; Flores Jimeno, Rocío; Hernández Hernández, F. Gabriel; Iborra Torregrosa, Vicente; Martín Peña, Francisco; Martínez García, Francisco J.; Montoya del Corte, Javier; Palazuelos Cobo, Estefanía; Rocafort Nicolau, A.; Román Sánchez, Isabel María; Ronda Santana, Juan; Sierra Capel, Francisco Jesús.

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
www.efl.es  
Precio: 47,84 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-18190-02-5  
Depósito legal: M-8229-2020  
Impreso en España  
por Printing'94  
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# Plan general

	<u>nº marginal</u>
TEMA 1. Introducción a la auditoría .....	10
TEMA 2. Normalización y armonización en España. Las Normas Internacionales de Auditoría y la LAC/15.....	500
TEMA 3. Metodología de la auditoría. Organización y planificación.....	1300
TEMA 4. Control interno .....	1490
TEMA 5. Riesgo de auditoría, materialidad y evidencia.....	1600
TEMA 6. Documentación y archivo de los papeles de trabajo .....	1800
TEMA 7. Existencias .....	2000
TEMA 8. Inmovilizado material, en curso, inversiones inmobiliarias y activos no corrientes mantenidos para la venta .....	3000
TEMA 9. Auditoría del inmovilizado intangible .....	3250
TEMA 10. Área de inversiones financieras.....	3500
TEMA 11. Auditoría de clientes y cuentas a cobrar.....	3800
TEMA 12. Área de tesorería .....	4100
TEMA 13. Auditoría de patrimonio neto.....	4400
TEMA 14. Pasivos.....	4700
TEMA 15. Provisiones, contingencias y hechos posteriores .....	5000
TEMA 16. Áreas de compras y gastos, gastos de personal y de ventas e ingresos .....	5300
TEMA 17. Memoria y otras cuentas anuales .....	5700
TEMA 18. Informe de auditoría .....	6100
	<u>Página</u>
BIBLIOGRAFÍA.....	891
TABLA ALFABÉTICA.....	895

# Abreviaturas

<b>AECA</b>	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Public Accountants
<b>ARC</b>	Accounting Regulatory Committee
<b>art.</b>	Artículo/s
<b>BOICAC</b>	Boletín del ICAC
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CCom</b>	Código de Comercio
<b>CGCEE</b>	Consejo General de Colegios de Economistas de España
<b>CIR</b>	Central de Información de Riesgos
<b>CNMV</b>	Comisión Nacional del Mercado de Valores
<b>CSCOTME</b>	Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España
<b>D</b>	Decreto
<b>Dir</b>	Directiva
<b>disp.adic.</b>	Disposición adicional
<b>disp.final</b>	Disposición final
<b>ECPN</b>	Estado de cambios en el patrimonio neto
<b>EFE</b>	Estado de Flujos de Efectivo
<b>EFRAG</b>	European Financial Reporting Advisory Group
<b>EIGR</b>	Estado de ingresos y gastos reconocidos
<b>EIP</b>	Entidades de Interés Público
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board
<b>FEE</b>	Fédération des Experts-comptables Européens
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>ICJCE</b>	Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España
<b>IESBA</b>	International Ethics Standard Board for Accountants
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>IIA</b>	Institute of Internal Auditors
<b>IOSCO</b>	International Organization of Securities Commissions
<b>L</b>	Ley
<b>LAC</b>	L 22/2015, de Auditoría de Cuentas
<b>LAC/11</b>	RDLeg 1/2011, de Auditoría de Cuentas
<b>LMV</b>	RDLeg 4/2015, del Mercado de Valores
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>LSC</b>	RDLeg 1/2010, de Sociedades de Capital
<b>NAGA</b>	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
<b>NECA</b>	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
<b>NIA</b>	Normas Internacionales de Auditoría del IAASB
<b>NIA-ES</b>	Normas Internacionales de auditoría adaptadas para su aplicación en España (Resol ICAC 15-10-13)
<b>NIC</b>	Normas Internacionales de Contabilidad
<b>NICC</b>	Norma Internacional de Control de Calidad núm 1
<b>NIIF</b>	Normas Internacionales de Información Financiera
<b>NRV</b>	Norma de Registro y Valoración (PGC)
<b>NTA</b>	Norma Técnica de Auditoría
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>PGC</b>	RD 1514/2007 Plan General de Contabilidad
<b>RAC</b>	Reglamento de Auditoría de Cuentas (RD 1517/2011)

---

<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto-Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REA</b>	Registro de Economistas Auditores
<b>REGA</b>	Registro General de Auditores
<b>Resol</b>	Resolución
<b>Rgto</b>	Reglamento
<b>ROAC</b>	Registro oficial de Auditores de Cuentas
<b>SARG</b>	Standards Advice Review Group
<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission
<b>TIC</b>	Tecnologías de la Información y las Telecomunicaciones

# Prólogo

El mundo moderno, el mundo actual en el que vivimos, está dominado por la información. El desenvolvimiento normal de la economía, la expansión de la vida de los negocios y el desarrollo de las relaciones económicas internacionales en un mundo cada vez más globalizado, precisan de una información suficiente para adoptar decisiones lógicas y bien fundamentadas por parte de los diversos agentes económicos. Y en el centro de la información económica se sitúa la información contable en la que estamos interesados, de una u otra forma, todos los agentes económicos: inversores, entidades financieras, operadores económicos de toda índole, administraciones públicas, etc.

Es tal la intensidad y magnitud de la demanda de información contable y financiera actual, que todas las legislaciones de los países de nuestro entorno están experimentando, a un ritmo vertiginoso, una constante modificación que permita configurar un derecho contable armonizado y común en todos los mercados y cuyo objetivo último no deja de ser la regulación de la información financiera que reciben los usuarios de la misma.

Adicionalmente, nos encontramos en un entorno con altas dosis de incertidumbre, tanto en lo político, como en lo económico y social. Para tomar decisiones en este entorno, necesitamos contar con un alto grado de confianza, imprescindible por otra parte para alcanzar un desarrollo económico sostenible. Confianza que sólo se consigue con transparencia, o lo que es lo mismo con información fiable.

La auditoría es la herramienta fundamental para garantizar la calidad de la información económico-financiera de empresas e instituciones públicas, y como tal está envuelta en la misma dinámica que la regulación contable, tal y como por otra parte nos encontramos inmersos los propios profesionales que nos dedicamos a ello: cambio permanente, enorme competencia, altas dosis de responsabilidad profesional y lógicamente la necesidad de actualización continua, pero eso sí, manteniéndonos fieles a los principios fundamentales de nuestra profesión: independencia, integridad y alta grado de cualificación.

El mantenimiento de la esencia de la auditoría es fundamental, ya que en toda la UE, sigue siendo la única actividad profesional sometida a regulación, tanto en el acceso a la misma, controlado en España a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como en su posterior desarrollo y aplicación. Desde el 1 de enero de 2014 son de aplicación, en España las Normas Internacionales. Esta adopción del cuerpo normativo de las NIAS-ES, motivada por la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, ha supuesto indudablemente un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la auditoría en el ámbito de la Unión Europea y de su supervisión pública.

Todos estos cambios han sido recogidos en el presente Manual, del que destacaría su enfoque, eminentemente práctico, tanto en los aspectos legales y normativos de la auditoría de cuentas, como en los procedimientos de trabajo que deben seguirse para dar cumplimiento a las NIAS-ES y alcanzar la esencia de nuestro trabajo, como es la obtención de evidencia que nos permita formarnos la opinión que soportan nuestros informes, y transmitirlos a los usuarios de la información financiera con las garantías suficientes.

La estructura del Manual muy adecuada, está dividida en dos grandes bloques, el primero, donde se realiza un recorrido por los conceptos y temáticas básicas, iniciándose en la necesaria Introducción a la auditoría, siguiendo por la Metodología de planificación fundamentada en los necesarios análisis del riesgo de negocio y prevención del fraude, la Evidencia de Auditoría y la Documentación de la misma en los Papeles de Trabajo. El segundo bloque está diseñado siguiendo la estructura tradi-

cional de áreas de trabajo, alternando conceptos teóricos con ejemplos y comentarios. Finaliza con un tema dedicado al producto final del trabajo de auditoría, el Informe, donde se recoge uno de los cambios más importantes producidos, como es los nuevos modelos de informes que deberemos utilizar de forma inminente.

Además, se ofrece una amplia colección de casos de informes, ordenados por áreas de trabajo, especialmente interesantes.

Todo lo expuesto, convierte el Manual en un instrumento imprescindible para quien deba iniciarse o profundizar en la profesión auditora. Si añadimos a todo lo expuesto, la diversidad de los autores, profesores de diferentes universidades públicas españolas y profesionales en ejercicio, combinando el necesario rigor académico, con el imprescindible conocimiento real de la práctica diaria, se puede afirmar que es un producto actualizado y de indudable calidad.

Estoy convencido que iniciativas como este Manual, deberían marcar el camino de otro tipo de colaboraciones, en muchos campos, en los que universidades, corporaciones e instituciones deberíamos volcar todos nuestros esfuerzos.

En definitiva, es una obra necesaria, que facilita la permanente actualización que debemos tener los auditores, el estudio de los alumnos en nuestras universidades, y desde mi papel, como profesional en ejercicio desde hace más de 30 años y actualmente representante de una corporación profesional de auditores, no puedo más que felicitar esta iniciativa de la editorial Lefebvre-El Derecho, por ser capaz de unir a este equipo de profesores universitarios y profesionales.

Deseando, tanto a sus autores como al equipo editorial, el mayor de los éxitos, estoy seguro que será de gran utilidad para todos los que se acerquen a este Manual.

**Rafael Nava Cano**

Presidente del Colegio Oficial de Auditores-Censores de Jurados de Cuentas de la Comunidad Valenciana

## TEMA 1

## Introducción a la auditoría

1. Concepto, alcance, fines y objetivos .....	20
2. Normativa legal que afecta a la auditoría .....	35
3. Otra normativa legal que afecta a la auditoría .....	65
4. Normas Internacionales de Auditoría .....	76
Estructura.....	77
Adaptación para su aplicación en España.....	78
5. Responsabilidad de administradores y auditores.....	150
6. Comité de auditoría en el proceso de formulación, aprobación y auditoría de cuentas anuales .....	220
7. Proceso de la auditoría. Procedimientos más habituales .....	245
8. Tipos de opinión. Significado e implicaciones .....	290
9. Informe de auditoría .....	315
10. Gestión del riesgo de fraude .....	360
11. Acceso al ejercicio de la auditoría de cuentas.....	385
12. Organización del trabajo y metodología general de la auditoría de cuentas .....	400
13. Organización interna de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría .....	410
14. Auditoría de Entidades de Interés Público .....	420
15. Auditoría de cuentas y Estado de Información no financiera .....	467
16. Test de autoevaluación .....	480

10

## OBJETIVO GENERAL DEL TEMA

En este tema de introducción a la auditoría se realiza una aproximación, de carácter general, al concepto, legislación y metodología que lo que implica la realización de la actividad de auditar las cuentas anuales de las compañías. La auditoría de los estados contables, es la última fase del proceso contable cuyo fin es la supervisión del mismo por un profesional independiente. La concepción actual de la auditoría se centra en una actividad profesional independiente destinada a elaborar un informe sobre la razonabilidad y fiabilidad de los estados contables.

Se trata de una actividad realizada únicamente por profesionales independientes. El auditor debe reunir una serie de características personales y profesionales; formación académica, experiencia profesional, competencia e independencia. Su característica principal es que se encuentra totalmente regulada por legislación nacional, comunitaria e internacional.

Se propone, al finalizar este tema, un test sencillo de autoevaluación para la comprensión de la auditoría de cuentas, si bien, no todas las preguntas pueden contestarse con el estudio del tema de introducción. Se recomienda resolverlo una vez terminado el estudio del manual.

## 1. Concepto, alcance, fines y objetivos

El instrumento básico para obtener información de las entidades es el sistema contable; que a su vez nos proporciona dos tipos de información: **información externa**, suministrada por la contabilidad financiera, enfocada a los usuarios externos y a la presentación de las cuentas anuales. La **información de gestión**, que es la que proporciona la contabilidad externa e interna, utilizada para la gestión y posibilitar la toma de decisiones.

La información derivada de la **contabilidad financiera**, con carácter económico-financiero es demanda por el conjunto de stakeholders, como Hacienda pública, las instituciones financieras, los inversores, analistas financieros, clientes, provee-

20



dores y otro conjunto de agentes sociales, interesados en dicha información. Si bien, esta información no es del todo objetiva, en algunas ocasiones. Esto implica la exigencia de **fiabilidad**, lo cual supone un proceso que comienza con la aplicación de los principios y normas contables, la aplicación de las normas de valoración y el control de dichas normas y principios por profesionales independientes cualificados, los **auditores**.

La auditoría de los **estados contables**, es la última fase del proceso contable cuyo fin es la supervisión del mismo por un profesional independiente. Es considerada como la acumulación y evaluación de la evidencia, basada en un conjunto de información cualitativa, cuantitativa, analítica que nos permite analizar la correspondencia entre la información presentada en los estados contables y los principios y normas de contabilidad de obligado cumplimiento. En el proceso de auditoría se desarrolla un análisis selectivo de la **actividad de la empresa**: orgánico, funcional y económico-financiero.

**25** La auditoría se origina como una **necesidad social** derivada del desarrollo económico, que aporta la transparencia necesaria a la documentación contable presentada por los responsables de las compañías, que exige la ética de la sociedad actual. Constituye un elemento de protección de los legítimos intereses de todos los usuarios de la misma: accionistas, inversores, acreedores, trabajadores, analistas o el estado y garantiza la **transparencia** de la información derivada a los stakeholders. No solo comprueba los datos ofrecidos por los saldos contables, sino que emite una **opinión**, utilizando las técnicas de auditoría, generalmente aceptadas.

La concepción actual de la auditoría se centra en una **actividad profesional independiente** destinada a elaborar un informe sobre la razonabilidad y fiabilidad de los estados contables. Se establece que la actividad de auditoría desempeña una función de **interés público**, entendida esta en el sentido de que «un amplio grupo de personas e instituciones confía en la calidad del trabajo de los auditores legales o las sociedades de auditoría. La buena calidad de las auditorías contribuye al correcto funcionamiento de los mercados, al mejorar la integridad y la eficiencia de los estados financieros. De ahí que los auditores desempeñen una función de interés público especialmente importante» (ICAC. Ministerio de Economía y Empresa. (2018): Memoria del Análisis del Impacto Normativo. Anteproyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas; Rgto UE/537/2014).

**30** La L 22/2015, de Auditoría de Cuentas (LAC), define a la **auditoría** como «la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros y documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe de la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros» (LAC art.1.2). Se completa la definición considerando que «la auditoría de las **cuentas anuales** consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le sea aplicable; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas» LAC art.4.1. En la Exposición de motivos queda establecido que la auditoría es un **servicio** que se presta a la entidad auditada, pero sin poder olvidar que se presta también un servicio a terceros que se relacionen o puedan relacionarse con dicha entidad, ya que todos ellos pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas y que puede afectar al proceso de toma de decisiones.

Se debe considerar, tal y como se indica en la Dir 2006/43/CE y en el Rgto (UE) 537/2014, que la actividad de la auditoría de cuentas desempeña una función de **interés público** que significa «que un amplio grupo de personas e instituciones confía en la calidad del trabajo de los auditores legales o las sociedades de auditoría. La buena calidad de los auditores contribuye al correcto funcionamiento de los mercados, a mejorar la integridad y la eficiencia de los estados financieros».

Atendiendo al **Proyecto de Reglamento de la Ley de Auditoría** de 3-10-2018, se **excluyen** los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando no hayan sido elaborados considerando los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias. Quedan también excluidos los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico y local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económica financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias.

## 2. Normativa legal que afecta a la auditoría

Dentro del **marco normativo** que aparece recogido en la LAC art.2, se considera:

- La actividad de la auditoría de cuentas se realizará con sujeción a la LAC y a su Proyecto de Reglamento de 3-10-2018.
  - Las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Se consideran normas de auditoría las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría. Las normas internacionales de auditoría comprenden aquellas normas emitidas por la Federación Internacional de Contables, a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de la auditoría de cuentas regulada por la LAC en vigor en España. Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría.
  - La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas anuales consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación.
  - El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
  - El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
  - Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.
  - El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.
- Si bien, la LAC establece que el sistema de **fuentes jurídicas** al que debe someterse la Auditoría de Cuentas se concreta en las siguientes:
- Normas de auditoría. Serán tratadas en un epígrafe posterior.
  - Normas de Ética;
  - Normas de Control de calidad interno de auditores y sociedades de auditoría, que establecen los principios y requisitos a seguir en la implantación y mantenimiento de los sistemas de control de calidad Tal y como aparece recogido en el **Proyecto de Reglamento de la LAC** de 3-10-2018, el control de calidad debe permitir asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en la LAC, en el Reglamento, en las Normas de Auditoría y de Ética.
- Las normas de ética incluyen los principios de competencia profesional, diligencia, integridad y objetividad, que serán explicados, de manera más detallada a lo largo de la obra.

35

El **objetivo principal del desarrollo reglamentario** ha sido incorporar mayor seguridad jurídica para el ejercicio efectivo de la actividad de auditoría de cuentas, al objeto de alcanzar una calidad adecuada a la función de interés público que desempeña. El Proyecto de Reglamento concreta determinados aspectos de la LAC para completar las modificaciones en la legislación reguladora de la auditoría de cuentas, adaptada a lo establecido en la Dir 2014/56/UE, al objeto de obtener una mayor garantía y seguridad para interpretar y ejecutar las disposiciones de la LAC, lo que permitirá

37

una mejor ejecución y realización de los trabajos de auditoría y el cumplimiento de los derechos y obligaciones derivados de la normativa vinculante.

Los **colectivos afectados** por el Proyecto de Reglamento de 3-10-2018, son los siguientes:

a) Los **auditores de cuentas y sociedades de auditoría**. El Proyecto de Reglamento regula los requisitos para el ejercicio de la profesión comprendiendo los relativos al acceso, la emisión del informe y demás comunicaciones, el deber de independencia, las normas de organización, de fianza y responsabilidad, de conservación y de guardar secreto de la documentación e información obtenida, actuaciones de control y de disciplina.

b) Las **comisiones de auditoría de entidades de interés público**. El reglamento regula las obligaciones del auditor con las comisiones, así como el control por la función supervisora.

c) De manera indirecta quedan afectados los **usuarios de los informes de auditoría** que se relacionen o puedan relacionarse con las entidades auditadas en el proceso de toma de decisiones en base a la información emitida y cuyas decisiones pueden resultar afectadas por el contenido de los informes. Por tal motivo, y atendiendo al Considerando 31 de la Directiva 2014/56/UE se establece como objetivo de la auditoría «reforzar la confianza de los inversores en la veracidad y la imparcialidad de los estados financieros publicados por las empresas a través de la mejora de la calidad de los auditores legales en la Unión».

En definitiva, con la modificación reglamentaria se pretende obtener la **finalidad** de mejorar el nivel de confianza público en los estados financieros al objeto de garantizar un elevado nivel de protección de los consumidores e inversores así como un elevado nivel de confianza de los mismos en el mercado interior. El desarrollo reglamentario hace especial relevancia en la aplicación de determinadas **obligaciones** que se establecen en el marco legal, entre las que se destacan:

- La obligación de documentación que el auditor del grupo debe tener respecto a la revisión y evaluación del trabajo realizado por los auditores de las entidades que forman parte del conjunto consolidable.
- La obligación de independencia y el análisis de las situaciones de incompatibilidad o de posibles amenazas de independencia.
- Aspectos relativos a la organización interna y el establecimiento de principios básicos, políticas y procedimientos que garanticen que la actividad de auditoría se desarrolla conforme a la normativa vigente aplicable.
- Requisitos específicos para los auditores de las entidades pequeñas y medianas y para los encargados de las auditorías de entidades de interés público.
- Informes de auditoría para los auditores de entidades de interés público.
- Las actuaciones y comunicaciones a realizar por los auditores de entidades de interés público con las comisiones de auditoría de estas entidades en relación a la independencia.
- Ámbito y alcance de la supervisión pública.
- Régimen sancionador.

**38** En el desarrollo del proceso de auditoría no solo se estudian los **documentos contables**, sino también todos aquellos que contribuyan al mejor conocimiento de la empresa, como el **control interno** o aquellos otros relacionados con la empresa y su entorno. Es importante señalar que la auditoría de cuentas es la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros. En esta actividad, se analizará, mediante la utilización de técnicas de revisión y verificación adecuadas, la información económica-financiera deducida de los documentos contables examinados. El **objetivo** fundamental es la emisión del informe con opinión técnica y aumentar el grado de confiabilidad de los usuarios externos en los estados financieros, que deben ser preparados en base al marco de información financiera aplicable en cada caso.

En términos generales, las **notas importantes** al concepto son las siguientes:

- El concepto de auditoría hace referencia a la revisión completa de los **estados contables**.
- Se trata de una actividad realizada únicamente por **profesionales independientes**. El auditor debe reunir una serie de características personales y profesionales; formación académica, experiencia profesional, competencia e independencia.
- La **independencia** se puede entender como una actitud mental que permita a los profesionales garantizar que la información contable es razonablemente fiable, no debiendo existir vínculo de los auditores con la entidad auditada
- Actividad que se desarrolla de acuerdo con **normas objetivas de trabajo**, generalmente aceptadas por la profesión, emitidas por organismos nacionales e internacionales. Se intenta garantizar una **uniformidad** de criterios y normas técnicas de ejecución del trabajo.
- La auditoría realiza el examen de la contabilidad y del sistema de **control interno**. No solo se extiende a los estados contables, sino a aquellos relativos al sistema organizativo y de control interno, a los recursos de la empresa, a los activos y pasivos para que se encuentren protegidos de errores y fraudes.
- El objetivo fundamental es la **emisión de un informe** donde se manifieste la opinión sobre si los estados contables expresan razonablemente la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad, así como el resultado de sus operaciones.
- La auditoría se realiza con razonabilidad: el auditor no revisa todas las operaciones de la compañía, sino que mediante técnicas específicas, se toma una muestra de las mismas. No se verifican con detalle todas las operaciones, ni todas las transacciones ni todos los saldos; solo se **analizan los aspectos significativos** para asegurar la opinión.
- Debe realizarse con cumplimiento de **principios de contabilidad** generalmente aceptados. En circunstancias que no exista legislación, se aplicarán las normas nacionales o internacionales emitidas por organismos competentes.
- Obtención de una **seguridad razonable** de que los estados contables en su conjunto, están libres de incorrección material debida a fraude o error, que permita expresar al auditor una opinión razonable de que los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad por el marco financiero aplicable.

40

Considerando lo dispuesto en la LAC art.4, y en los art.9 y 12 del Proyecto de Reglamento de la LAC de 3-10-2018, las dos **modalidades** de auditoría de cuentas, que se incluyen en el ámbito de aplicación de la Ley, se establecen en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes:

**a)** Auditoría de cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

**b)** Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Se entiende por **otros estados financieros** o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración. Quedan incluidos en este concepto los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, o incluso elaborados en su conjunto, pero que se refieran en este caso a un período inferior al del ejercicio social. Estos estados o documentos deberán estar firmados o ser asumidos formalmente por quienes tenga atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, en la misma forma que la prevista en la legislación mercantil para la formulación de las cuentas anuales.

**No se consideran comprendidos** en ninguna de las modalidades de auditoría de cuentas establecidas anteriormente, los trabajos realizados sobre cuentas anuales,

50

estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

- 55** El objetivo de la auditoría de cuentas de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una **opinión técnica** sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad, así como del resultado de sus operaciones en el periodo examinado, considerando los principios y normas generalmente aceptados. Si bien, podemos considerar otro **conjunto de objetivos**, complementarios de la elaboración del informe, como son:
- evaluación de la exactitud de los **sistemas de información contable**, revisando los registros y métodos de contabilización utilizados, comprobando si son ciertos, actuales y adecuados a la actividad;
  - evaluación de la economía y de la eficiencia de la **gestión**;
  - evaluación en el logro de los **objetivos** previstos y en salvaguardar el **patrimonio**;
  - comprobar los **métodos implantados**, con las políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos que le sean de aplicación.
- 60** En esta misma línea se considera que la actividad de auditoría de cuentas tiene por objeto, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de la información económica financiera auditada; no limitándose, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad en su conjunto y además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso».

### 3. Otra normativa legal que afecta a la auditoría

- 65** **1) Código de Comercio (CCom)**, antes y después de la reforma mediante la L 19/1989. En el Título III, Libro I «de la contabilidad de los empresarios» y en los art.40, 41 y 42 (modificación L 16/2007, de 4 de julio de reforma mercantil.....) hace referencia a la auditoría de cuentas de la siguiente forma:
- se obliga a todo empresario a someter a auditoría las cuentas anuales, cuando lo acuerde un juzgado (CCom art.40).
  - las Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada y comanditarias por acciones se registrarán por sus normas (RDLeg 1/2010, texto refundido ley de sociedades de capital) para los requisitos en los que se considera la auditoría de cuentas como obligatoria (CCom art.41).
  - Se hace referencia a la necesidad de la auditoría de las cuentas anuales cuando se trate de grupos consolidados y de los informes de gestión consolidado (CCom art.42).
- 70** **2) Texto refundido de la ley de sociedades de capital** (RDLeg 1/2010, en adelante LSC), título VII, capítulo IV, «verificación de las cuentas anuales». Se hace referencia a la auditoría de cuentas en los siguientes artículos:
- las cuentas anuales y el informe de gestión deben ser revisados por auditor de cuentas (LSC art.263)
  - nombramiento del auditor por la junta general por un periodo entre 3 a 9 años (LSC art.264)
  - nombramiento por el registrador mercantil por solicitud de cualquier socio de la sociedad, a falta de acuerdo de la junta general (LSC art.265):

- para las sociedades sin obligación de auditoría se realizará a solicitud del 5% accionistas sobre el capital social, antes de transcurrido tres meses del cierre del ejercicio.
  - nombramiento judicial del auditor de cuentas
  - la remuneración del auditor se establece conforme a la ley de auditoría de cuentas
  - el objetivo de la auditoría: se comprobará que las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, y, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio (LSC art.268).
  - informe del auditor (LSC art.269).
  - plazo de emisión de informes (LSC art.270).
  - acción social de responsabilidad. La legitimación: el auditor se regirá por lo dispuesto para los administradores de la sociedad.
- 3)** RD 1514/2007, por el que se aprueba el **plan general de contabilidad** y el RD 602/2016, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas.

**4) Normas Técnicas de auditoría** emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Se debe considerar además:

- Resol ICAC 15-7-16, por la que se somete a información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) 260, 510, 570, 700, 706, 720, 805, así como la incorporación de una nueva NIA-ES 701, y la modificación del Glosario de Término; y
- Resol ICAC 23-12-16, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.

En el **Proyecto de Reglamento de la LAC** de 3-10-2018, queda establecido que las normas técnicas de auditoría se han de publicar en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

**5)** L 44/2002, de **medidas de reforma del sistema financiero**.

**6) Actualizaciones legislativas**

**7) Directivas** comunitarias.

Cuando existan hechos económicos u operaciones no contempladas en la normativa anterior, el auditor basará su opinión profesional en **normas contables facultativas emitidas por organizaciones nacionales o internacionales** solventes. Para ello deben tener las siguientes condiciones:

- no sean contrarias a los principios y normas contables obligatorias.
- que hayan sido aceptadas generalmente por profesionales mediante declaraciones expresas de las organizaciones.
- su aplicación permita la obtención de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las entidades que se someten a la auditoría.

75

#### 4. Normas Internacionales de Auditoría

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, ha sido el punto de partida para intentar **homogeneizar** los requisitos que se exigen en la realización de la actividad de la auditoría y de los principios que deben regir esta actividad, en todos los Estados Miembros.

En la Directiva, aparece de manifiesto que «los Estados Miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión» (Dir 2006/43/CE art.26). Por normas internacionales de auditoría (NIA), se entienden, las emitidas por la IAASB –International Auditing and Assurance Standards Board–, de la IFAC –International Federation of Accountants– (Dir 2006/43/CE art.2.11).

Dentro del **objetivo marcado por la Directiva**, se ha trasladado, a la normativa reguladora de la auditoría en España, las NIA, formando parte del conjunto de normas

76

técnicas de auditoría en cuanto normas de auditoría que integran la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC art.6) y según el procedimiento de elaboración y publicación contenido en el apartado 4 de dicho artículo.

La adaptación de las NIA, integra un **nuevo bloque normativo**, que converge hacia la práctica internacional, y en el que se incluye la Norma de Control de Calidad Interno, publicada mediante la Resol ICAC 26-10-11, que supuso una traducción adaptada de la NICC 1 (Norma Internacional de Control de Calidad) emitida por la IAASB.

La evolución experimentada en el contexto económico y financiero desde la entrada en vigor de la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, el 17 de mayo de 2006 (Dir 2006/43/CE) y la crisis financiera de los últimos años, ha llevado a cuestionar la adecuación y suficiencia del marco normativo existente, dando lugar a la aprobación y publicación de la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril del 2014 (Dir 2014/56/UE) y del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril del 2014 (Rgto UE/537/2014), con el objetivo de reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera, mediante la **mejora de la calidad** de las auditorías de cuentas en el ámbito de la Unión Europea.

Las **normas internacionales** de auditoría se siguen manteniendo como una de las fuentes jurídicas más relevantes en el desarrollo de la auditoría de cuentas, incorporando aquellas que puedan ser adoptadas por la Comisión. Se establece la posibilidad de que las normas técnicas actualmente existentes y las de nueva emisión, puedan imponer requisitos adicionales a los contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, según la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril del 2014 (Dir 2014/56/UE).

## 77 **Estructura** Las NIA tienen una estructura determinada, integrada por cinco secciones diferentes, Introducción, Objetivo, Definiciones, Requerimientos y Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.

La **Introducción** indica el contexto relevante para la comprensión de cada NIA, pudiendo incluir cuestiones tales como el objeto y alcance de la NIA, su relación con otras NIA, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca.

En la sección de **Objetivo**, se describen los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos previstos en cada una de ellas, que deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.

En la sección de **Definiciones** se precisa el significado de determina el significado de determinados términos que aparecen en cada NIA, con el objeto de facilitar su interpretación y aplicación práctica, si bien dicho significado no necesariamente debe coincidir con las definiciones de esos mismos términos en otros ámbitos y contextos.

Los **Requerimientos** que se establecen en las NIA deben cumplirse obligatoriamente por parte del auditor, salvo que la NIA no sea aplicable en su totalidad al caso concreto o porque un requerimiento incluya una condición y ésta no concurra en el caso. En la **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**, se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA y, en particular, se dan orientaciones que son relevantes para la adecuada aplicación práctica de los requerimientos recogidos y, en definitiva, para la necesaria comprensión y facilitar la aplicación efectiva de la NIA.

## 78 **Adaptación para su aplicación en España** La Resol ICAC 15-10-13, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) recoge la adaptación de las NIA referentes a la auditoría de cuentas, tal como se define en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC art.1) y en su reglamento de desarrollo (RAC art.2); es decir, se incluyen las NIA de las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, así como un glosario de términos con el fin de

facilitar su lectura e interpretación. Estas normas serán de **obligado cumplimiento** para los ejercicios económicos que inicien su actividad el 1-1-2014 y para los contratos de auditoría que sean contratados o encargados a partir de 1-1-2015, independientemente de la fecha de los estados contables referidos del trabajo.

Con el objetivo de la continua adaptación de nuestro ordenamiento jurídico y en materia de auditoría al marco europeo, por la Resol ICAC 20-3-14, se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la «**Auditoría de un solo estado financiero**», resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805, sobre «Consideraciones especiales – auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero», para su aplicación en España (NIA-ES 805), que trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España como Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) deben aplicarse e interpretarse conjuntamente con los **criterios generales** establecidos en la Resol ICAC 15-10-13, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. Son los siguientes:

- 1. El ámbito de aplicación** de las NIA-ES ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a que se refiere el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de **estados financieros**, realizada por un auditor. En relación con la definición de «estados financieros» se entenderá por tales, con carácter general, «las cuentas anuales», «las cuentas anuales consolidadas» o unos «estados financieros intermedios», y la referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a la auditoría de un solo estado financiero integrante de los anteriores (con sus notas explicativas). En este supuesto, los modelos de informe aplicables se adaptarán, en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias.
- Se han suprimido los apartados y párrafos en las NIA en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del **sector público**, por estar fuera del alcance de la LAC y su normativa de desarrollo.
- La terminología y las **definiciones** incluidas en estas normas se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en la LAC y en su normativa de desarrollo.
- Las **referencias a las diversas NIA** que figuran en el texto de éstas deben entenderse realizadas a las NIA adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES). Las NIA-ES tienen la consideración de Normas Técnicas de Auditoría a las que se refiere la LAC art.6.2.
- Las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a los **requerimientos de ética** y al Código de ética de la IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), de la IFAC, se entenderán realizadas a las normas de ética a que se refiere la LAC art.6.3 y su normativa de desarrollo.
- Las referencias a la **Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1)** que figuran en las diferentes NIA deben entenderse realizadas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y sus criterios de interpretación, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que es adaptación de la NICC 1 para su aplicación en España.
- Las referencias realizadas en las diferentes normas a los requerimientos de **independencia** se entenderán realizados a las normas a que se refiere la Sección 1ª del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo (LAC art.12 a 21).



9. Las referencias en las NIA-ES a una **opinión modificada** se corresponden con los tipos de opinión con salvedades, desfavorable o denegada previstas en el artículo 3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC art.3), y su normativa de desarrollo. La referencia a una opinión no modificada se corresponde con una opinión favorable.

**80** Este **proceso de adaptación** de las Normas Internacionales de Auditoría ha sido **complementado** con la Resol ICAC 15-7-16, por la que se somete a información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805; así como la incorporación de la nueva NIA-ES, la 701 y la modificación del Glosario de Términos, aprobadas, de manera definitiva por la Resol ICAC 23-12-16.

**85** **Normas adaptadas** El conjunto de normas que ha sido adaptadas para España son las siguientes:

1. **Serie 200 Principios Generales y Responsabilidades.** Establece los principios generales trabajo de auditoría y las responsabilidades de las personas que intervienen, como la dirección y órgano de gobierno de la entidad y los auditores. Dentro de esta serie encontramos las siguientes normas:

- NIA 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA.
- NIA 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
- NIA 220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
- NIA 230. Documentación de auditoría.
- NIA 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
- NIA 250. Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
- NIA 260. Comunicación con los responsables de gobierno de la entidad (modificada por la Resol ICAC 23-12-16, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y Glosario de Términos).
- NIA 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

**86** 2. **Serie 300 Planificación de la Auditoría de los Estados Financieros.** Establece los criterios para que la planificación de la auditoría se realice de manera eficaz, con conocimiento de la entidad y del entorno. Dentro de esta serie encontramos las siguientes normas:

- NIA 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.
- NIA 320. Importancia Relativa o Materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA 330. Respuesta del auditor a los riesgos valorados.

3. **Serie 400:** dentro de ellas solo se han aprobado la norma 402 y 450.

- NIA 402. Consideraciones de una auditoría relativa a una Entidad que utiliza una **Organización de Servicios.** Desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usaria aplica la NIA 315 y la NIA 330 para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a dichos riesgos.
- NIA 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

**90** 4. **Serie 500: Evidencia de auditoría.** Explica lo que constituye evidencia de auditoría y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. Es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría.