

MEMENTO AUDITORÍA DE CUENTAS

es una obra colectiva realizada por iniciativa y bajo la coordinación de
Francis Lefebvre

Coordinador general

Acevedo Heranz, Eladio

Coordinadora de edición

Belmonte Ordoñez, Paloma

Equipo de autores:

Han colaborado en esta (*) o en ediciones anteriores:

- Cabeza del Salvador, Ignacio (Patrono fundación FIASEP)
- Carbajo Vasco, Domingo (Inspector de Hacienda del Estado) (*)
- Díaz Echegaray, José Luis (Doctor en Derecho. Abogado. Socio fundador de Díaz Echegaray&Asoc.) (*)
- Díaz Riesgo, Federico (Director de control de calidad del REA Auditores) (*)
- Elosegui Argote, Mikel (Economista-Auditor) (*)
- Fernández Espeso, Manuel (Departamento Técnico y Formación REA Auditores) (*)
- García Vega, David (Auditor de Cuentas. Revisor de Control de Calidad REA-CGE. Doctorando de la Facultad de Ciencias económicas y empresariales de la UGR) (*)
- Grosclaude Manera, Luis (Auditor ROAC - Socio de ECOVIS Grosclaude & Partners y profesor del Máster de auditoría de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid)
- Gutiérrez Vivas, Gabriel (Economista. Auditor de Cuentas. Ex director Dpto de Calidad ICJCE. Dpto Técnico CGCE. Publicaciones: «Informe de Auditoría Cuentas Anuales», «Informes Especiales y Complementarios», «Aplicación práctica en España de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES)». Ponente en Cursos de Formación. Asesor en Calidad a Auditores) (*)
- Hinojal Sánchez, José María (Auditor - Socio de BNFIX Auditores)
- Marcos Frechilla, Rebeca (Auditora de cuentas)
- Martínez Fernández, Daniel (Socio-director de Centium Auditores)
- Martínez García, María José (Socio-auditor de Dolmar Auditores, S.L.) (*)
- Mir Fernández, Carlos (Profesor Contratado Doctor - Departamento de Economía y Dirección de Empresas - Universidad de Alcalá)
- Navallas Labat, Begoña (Profesora del departamento de Contabilidad, Facultad de Económicas, Universidad Autónoma de Madrid. Auditora inscrita en el ROAC)
- Ramiro Jaraiz, Antonio (Economista. Auditor. Colaborador de los Departamentos Técnico y de Formación del REA. Asesor de firmas de auditoría) (*)
- Rejón López, Manuel (Auditor de cuentas y profesor del Máster de auditoría de la Universidad de Granada)
- Rico Pérez, Encarnación (Departamento Técnico REA Auditores)
- Sánchez Serrano, José Ramón (Socio de EUDITA)
- Silva Jorge, Macarena (Auditora de cuentas)
- Valdelvira Saiz, Concha (Auditora de cuentas)

Nota: Los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

© FRANCIS LEFEBVRE
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.
C. Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid
clientes@lefebvre.es
www.eft.es
Precio: 99,84 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-18405-76-1
Depósito legal: M-17584-2021

Impreso en España
por Printing '94
Paseo de la Castellana, 93 2º 28046 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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Auditoría de Cuentas

2021-2022

Fecha de edición: 21 de mayo de 2021



Plan general

nº marginal

PARTE I. MARCO NORMATIVO DE AUDITORÍA

Capítulo 1. Las normas de auditoría en España: qué, quién, cómo y cuándo.	50
Sección 1. Un poco de historia: de la autorregulación a las normas internacionales.	60
Sección 2. La situación actual: papel de las corporaciones en la elaboración de normas	80
Sección 3. Normas sobre ejecución del trabajo e informes: NIA y control de calidad.	90
Sección 4. Normas éticas: independencia y secreto profesional.	110
Sección 5. Normas sobre formación y acceso	130
Sección 6. Conclusión: reflexiones sobre el futuro.	150
Capítulo 2. Regulación de la profesión de auditor	400
Sección 1. Régimen de acceso a la profesión.	405
Sección 2. Sociedades de auditoría	480
Sección 3. Régimen de funcionamiento y publicidad del ROAC.	500
Sección 4. Otros aspectos de la regulación de la profesión	530
Sección 5. Nombramiento y cese de los auditores.	655
Capítulo 3. Ética e independencia del auditor de cuentas y de las sociedades de auditoría	800
Sección 1. Requerimientos de ética	810
Sección 2. Independencia.	835
Capítulo 4. Responsabilidad y régimen sancionador de los auditores.	1200
Sección 1. Responsabilidad del auditor	1205
Sección 2. La responsabilidad tributaria del auditor	1670

PARTE II. NIA-ES — CONCEPTOS PRINCIPALES

Capítulo 1. Normas técnicas de auditoría	2100
Sección 1. Normas técnicas de auditoría: contenido y desarrollo	2115
Sección 2. Normas internacionales de auditoría de la IFAC	2165
Sección 3. Public Company Accounting Oversight Board — AICPA	2235
Sección 4. Normas de auditoría del sector público	2280
Sección 5. Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría	2345
Capítulo 2. Relación con otros auditores	2400
Sección 1. Aspectos generales.	2401
Sección 2. Utilización del trabajo de otro auditor: cuentas individuales.	2410
Sección 3. Auditorías conjuntas.	2420
Sección 4. Cambio de auditor	2435
Capítulo 3. El control de calidad	2500
Sección 1. Normativa y regulación aplicable	2502
Sección 2. Liderazgo y asunción de responsabilidades.	2570
Sección 3. Requerimientos de ética aplicables	2620
Sección 4. Aceptación y continuidad de clientes y encargos.	2770
Sección 5. Gestión de los recursos humanos	2925
Sección 6. Realización del encargo	2980
Sección 7. Seguimiento del sistema de control de calidad interno.	3130
Sección 8. Organización del departamento de control de calidad.	3205
Sección 9. Manual de control de calidad	3220

	nº marginal
PARTE III. DESARROLLO DE UNA AUDITORÍA DE CUENTAS	
Capítulo 1. Fase I. Valoración del riesgo	3300
Sección 1. Valoración del riesgo: descripción general	3305
Sección 2. Aceptación y continuidad del encargo	3535
Sección 3. Estrategia global de la auditoría	3600
Sección 4. Determinación y uso de la importancia relativa	3720
Sección 5. Importancia relativa y riesgo de auditoría	3800
Sección 6. Discusiones del equipo de auditoría	3810
Sección 7. Riesgos inherentes: identificación y valoración	3845
Sección 8. Riesgos significativos	3865
Sección 9. Conocimiento del control interno	3880
Sección 10. Conclusiones de la fase de evaluación del riesgo	4915
Sección 11. Otros aspectos	4935
Sección 12. Fraude	5050
Sección 13. Guía para el uso de las NIA-ES en auditorías de pequeñas y medianas entidades	5215
Sección 14. Caso práctico de planificación basada en riesgos	5275
Capítulo 2. Fase II. Respuestas al riesgo	5400
Sección 1. Respuesta al riesgo: descripción general	5401
Sección 2. Auditoría por áreas contables	5900
Sección 3. Determinación de la extensión de las pruebas	6825
Sección 4. Documentación del trabajo realizado	6935
Sección 5. Manifestaciones escritas	7030
Sección 6. Muestreo	7120
Sección 7. Hechos posteriores	7310
Capítulo 3. Fase III. Elaboración de informes	7500
Sección 1. Elaboración de informes: descripción general	7505
Sección 2. El principio de empresa en funcionamiento y el auditor	7665
Sección 3. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	7875
Sección 4. Información comparativa-cifras comparativas	8150
Sección 5. Supuestos prácticos	8230
Sección 6. Cuestiones clave de la auditoría y aspectos más relevantes de la auditoría	8400
PARTE IV. OTROS TRABAJOS E INFORMES	
Capítulo 1. Informes especiales y complementarios de auditoría	8600
Sección 1. Informes especiales sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales	8620
Sección 2. Informes especiales sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil: informe especial sobre aumento de capital con cargo a reservas	8925
Sección 3. Informes especiales sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas	9078
Sección 4. Informes especiales sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a expertos independientes	9110
Capítulo 2. Auditoría de un solo estado financiero	10000
Capítulo 3. Auditoría de las cuentas anuales consolidadas	10300
Sección 1. Obligación de presentación de cuentas anuales consolidadas	10305
Sección 2. Formalidades con las cuentas anuales consolidadas	10450
Sección 3. El proceso de consolidación	10580
Sección 4. El significado de las cifras contenidas en los estados financieros consolidados	10667
Sección 5. El proceso de la auditoría de las cuentas consolidadas	10690
Sección 6. El informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas	10925
Sección 7. Cuestionarios y modelos	10965

Tabla alfabética

Abreviaturas

AICPA:	American Institute of CPAs
AN:	Audiencia Nacional
BOICAC:	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCAA:	Comunidades Autónomas
CCom:	Código de Comercio
CGTI:	Controles Generales sobre las Tecnologías de la Información
CNMV:	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CSD:	Consejo Superior de Deportes
DGRN:	Dirección General de los Registros y del Notariado
ECTS:	Sistema Europeo de Transferencia de Créditos
EEFF:	Estados Financieros
EFS:	Entidades Fiscalizadoras Superiores
EGAOB:	European Group of Auditors Oversight Bodies
EIP:	Entidad de Interés Público
EQCR:	Entity Quality Control Review / Reviewer
IAASB:	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB:	International Accounting Education Standards Board
IASB:	International Accounting Standards Board
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE:	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IESBA:	International Ethics Standards Board of Accountants
IFAC:	International Federation of Accountants
IGAE:	Intervención General de la Administración del Estado
INTOSAI:	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPSASB:	International Public Sector Accounting Standards Board
ISQC:	International Standard on Quality Control
ISSAI:	International Standards of Supreme Audit Institutions
LAC:	Ley de Auditoría de Cuentas (L 22/2015)
LAC/11:	Texto Refundido de la Ley de auditoría de cuentas (RDLeg 1/2011)
LGP:	Ley General Presupuestaria
LGT:	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LPAC:	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LSC:	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MUM:	Muestreo por unidad monetaria
NCCI:	Norma de Control de Calidad Interno (ICAC Resol 26-10-11)
NECA:	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales
NIA:	Norma Internacional de Auditoría
NIA-ES:	Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación en España
NIC:	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF:	Norma Internacional de Información Financiera
NOFCAC:	Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (RD 1159/2010)
NRV:	Norma de Registro y Valoración
NTA:	Normas Técnicas de Auditoría
NTAET:	Normas Técnicas de Auditoría sobre la ejecución del trabajo
NTAI:	Normas Técnicas de Auditoría sobre informes
PGC:	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC PYMES:	Plan General de Contabilidad de Pymes (RD 1515/2007)

PIOB:	Public Interest Oversight Board
RAC:	Reglamento de Auditoría de Cuentas (RD 2/2021)
RAC/11:	Reglamento de Auditoría de Cuentas (RD1517/2011)
REA:	Registro de Economistas Auditores
REGA:	Registro General de Auditores
RIM:	Riesgo de Incorrección Material
RM:	Registro Mercantil
ROAC:	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
SA:	Sociedad Anónima
SAD:	Sociedad Anónima Deportiva
SCCI:	Sistema de Control de Calidad Interno
SRL:	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TAAOs:	Técnicas de auditoría asistidas por ordenador
TI:	Tecnologías de la información
TIC:	Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
UE:	Unión Europea



CAPÍTULO 1

Las normas de auditoría en España: qué, quién, cómo y cuándo

Sección 1.	Un poco de historia: de la autorregulación a las normas internacionales.....	60
Sección 2.	La situación actual: papel de las corporaciones en la elaboración de normas.....	80
Sección 3.	Normas sobre ejecución del trabajo e informes: NIA y control de calidad.....	90
Sección 4.	Normas éticas: independencia y secreto profesional.....	110
Sección 5.	Normas sobre formación y acceso.....	130
Sección 6.	Conclusión: reflexiones sobre el futuro.....	150

50

El objetivo de esta introducción es presentar sucintamente, junto con la **historia de la normativa técnica** de la auditoría de cuentas en España, los **principales problemas** que ha tratado de resolver en el plano de la actuación profesional, de la ética y del acceso a la profesión.

En definitiva, como dice el título, qué normas, quién las elabora y aprueba, cómo se hacen y cuándo se han aplicado. Si hubiera que resumir en una frase, podría decirse que se trata de un camino de superación que en poco más de medio siglo ha conseguido situar a la actividad de los profesionales españoles a la altura de las más rigurosas exigencias en el mundo.

En buena parte, se han emulado **soluciones** aceptadas internacionalmente, pero en las soluciones finales también hay contribuciones netamente españolas que han sido muy beneficiosas para la credibilidad y confianza en la información financiera, que es el objetivo fundamental de la actividad auditora.

El recorrido no ha estado exento de baches, indecisiones, problemas y desencuentros entre auditores, supervisores y usuarios. De todo ello se habla a continuación.

SECCIÓN 1

Un poco de historia: de la autorregulación a las normas internacionales

60

La auditoría de cuentas, entendida como la verificación de la contabilidad y sus soportes en una entidad, por parte de un experto independiente, para emitir un juicio sobre si los estados financieros presentan fielmente la situación y actividad de esta, es una idea que empezó a extenderse con fuerza en el mundo empresarial y financiero en los **años 60** y **principios de los 70** del siglo pasado, coincidiendo con el desarrollo en España de las firmas multinacionales de auditoría.

Anteriormente, la práctica de la censura de cuentas tenía más que ver con la comprobación de que las mismas cumplían requisitos legales o administrativos, en forma de una revisión de cumplimiento, que con un juicio sobre la imagen fiel sobre la situación patrimonial y financiera de la entidad auditada propiamente dicha. Esta afirmación no es de ninguna manera peyorativa: los profesionales de la época conocían lo que era una auditoría financiera, pero ni las empresas, ni el sistema financiero, ni la Administración Pública demandaban por lo general servicios tan sofisticados, por lo cual primaban **auditorías de cumplimiento**, salvo cuando se trataba de informes para grupos o instituciones extranjeras, en cuyo caso se emitían informes de auditoría que cumplían con los estándares internacionales. El desarrollo posterior de un marco normativo contable fuerte, sobre la base de criterios de fiabilidad, relevancia e imagen fiel consolida la actividad de auditoría de cuentas tal y como la conocemos.

Las auditorías en las que se certifica que se cumple o se deja de cumplir un conjunto de normas son mucho más sencillas que aquellas en las que se emite un juicio profesional, y además utilizan un marco de referencia mucho más fácil de aplicar, basta en la mayoría de las ocasiones con que la normativa a cumplir esté clara y que se organice el trabajo de forma que no queden huecos por comprobar.

Esta es, seguramente, la razón por la que en los primeros años de vida de los colegios profesionales de auditores, no proliferaron las normas sobre cómo ejecutar el trabajo: si el experto cumplía con las condiciones de conocimiento suficiente (el ingreso, tras varias pruebas de contenido técnico sobre ética, legislación, contabilidad y auditoría) y observaba con rigor el comportamiento profesional impuesto por los Estatutos y el Reglamento de Régimen Interior de la institución profesional, era más que probable que el resultado del trabajo fuera idóneo. A medida que los informes de auditoría fueron evolucionando, para reflejar el resultado de un riguroso conjunto de pruebas de alto contenido técnico, que se expresaba mediante un juicio sobre la idoneidad general de los estados financieros, nacieron las normas de auditoría en España, de la misma manera que habían surgido en otros países cuando se necesitaron, y nacerán en el futuro en otros contextos cuando sea menester.

Las **normas de auditoría** cumplen dos **finalidades** fundamentales y complementarias:

- de una parte, son **orientaciones** basadas en la experiencia de profesionales, que ofrecen a sus colegas reflexiones y consejos para que puedan obtener evidencia y, así, fundamentar las opiniones vertidas en los informes de auditoría;

- pero de otra parte son, o al menos han sido durante muchos años, una **lista de trabajos a ejecutar** para que el profesional pudiese descargar su conciencia respecto a la suficiencia del trabajo realizado y, lo que también es importante, su responsabilidad por haber obrado de forma diligente, con referencia a un marco de actuación generalmente aceptado en el ámbito profesional.

Puede hablarse, aunque solo sea como forma de estructurar la historia de la que se quiere dejar aquí reflejo, de **tres épocas** en lo que se refiere a la **emisión de normas**:

- la primera (autorregulación) se extendería hasta 1991, cuando el ICAC comenzó a publicar las normas técnicas de auditoría (nº 62 s.);

- la segunda (desarrollo en colaboración), caracterizada por la elaboración entre las corporaciones y el ICAC de un cuerpo normativo de carácter nacional, que se extendió hasta finales de 2012, año a partir del cual se abandonó la elaboración de normas propias y se promulgaron las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) (nº 66);

- la tercera (internacionalización) que es el periodo presente, en el que la UE ha sugerido, primero, y obligado después a todos sus Estados miembros a adoptar normas de auditoría comunes (nº 68).

62 Periodo de autorregulación (hasta 1991) Cuando la LAC/88 permitió que en los trabajos de auditoría se utilizasen provisionalmente, hasta que el ICAC aprobase las suyas, las normas emitidas por las organizaciones profesionales, se terminaba un periodo de autorregulación que, en el caso del **ICJCE** había durado cuatro décadas y media, y en el caso de las otras Corporaciones apenas un quinquenio, puesto que habían sido creadas en los años 80 (L 19/1988 disp.trans.2ª).

Las dos corporaciones a las que, además del ICJCE, podía considerarse que la Ley hacía referencia se habían fundado en los años 80, como registros especiales en el seno de los Consejos de colegios profesionales. El **Registro de Economistas Auditores** (REA) fue promovido por el Consejo Superior de Colegios de Economistas de España en 1982 y el **Registro General de Auditores** (REGA) por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España en 1985. No eran los únicos registros fuera del ICJCE, pero sí los más activos y conscientes de la labor que correspondía a los auditores, por lo que emitieron normas técnicas de auditoría para que fueran observadas por sus miembros.

63 En los **Estatutos del ICJCE**, aprobados por RD 2777/1982, se hacía constar la intención de homologar en todo lo posible el ejercicio de la censura o auditoría de cuentas, por parte de sus miembros, con la practicada en otros países y singularmente en los de la CEE.

Además, en la práctica el Instituto venía fomentando la **traducción, análisis y discusión de la normativa internacional**, derivada de sus compromisos como miembro de las organizaciones internacionales como la Federación Internacional de Contadores (IFAC, *International Federation of Accountants*) o la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE, *Federation des Experts Comptables Européens*, hoy convertida en *Accountancy Europe*), en materia de auditoría, y en materia de contabilidad, al entonces denominarse IASC (*International Accounting Standards Committee*), que desde 2001 pasó a denominarse IASB (*International Accounting Standards Board*).

Los Estatutos y el Reglamento de Régimen Interior del Instituto de Censores establecían, como en cualquier agrupación de profesionales, **requisitos de comportamiento y ética**, incluidas ciertas normas de **independencia e incompatibilidades** de actuación en casos comprometidos.

También se emitieron normas sobre **honorarios mínimos**, que hoy están prohibidos, aun en su versión de tarifas orientativas, en aras de una política oficial de competencia entre los profesionales, que ha rebajado considerablemente los precios de la auditoría pero no ha contribuido necesariamente al aumento de la calidad de los trabajos. Desde hace varios lustros, el precio-hora declarado del trabajo del auditor en España está a la cola de los observados en toda la UE.

En la década de los 80 del siglo pasado, el ICJCE comenzó a elaborar **normas técnicas** para desarrollar el trabajo de auditoría, comprendiendo principalmente normas generales, normas para la ejecución del trabajo y normas relativas al informe de auditoría (véase ICJCE, 1983, especialmente en la segunda edición de 1987).

Las otras **Corporaciones representativas** de los auditores procedieron del mismo modo. En aquel momento fueron especialmente valiosas determinadas normas sobre aspectos particulares, muy comprometidos, de la actuación profesional, tales como los hechos posteriores al cierre o la comprobación del estado de empresa en funcionamiento. En especial el **REA** elaboró normas sobre la realización del trabajo muy bien concebidas, que luego tuvieron una influencia notable en las promulgadas por el ICAC a partir de 1991, las cuales no partieron del vacío normativo, sino que aprovecharon el trabajo ya hecho y aceptado por los profesionales. Los profesionales españoles tuvieron mucha ayuda, en este periodo de autorregulación, de las firmas internacionales establecidas en España. Muchos de los que trabajaban en las mismas tenían experiencia laboral en países de Europa o América donde la sujeción a normas era tradición, de manera que adaptar las normas inglesas o norteamericanas, incluso con alguna particularidad más española, resultó una tarea fácil. En estas condiciones trabajaron los Comités creados en el ICJCE y en los Registros (especialmente en el REA).

Poco a poco, en los primeros años 80, los supervisores financieros de la época recomendaron, primero, y obligaron, después, a que las **entidades cotizadas** en bolsa, las **entidades de crédito** y las **aseguradoras** presentaran sus cuentas anuales junto con un informe de auditoría que les otorgase mayor credibilidad, de manera que las normas técnicas confeccionadas para guiar el trabajo y los informes sirvieran rápidamente para cumplir su finalidad de orientar la práctica profesional.

64

Periodo de desarrollo en colaboración (1991-2012) Las tres Corporaciones a las que se ha hecho referencia (ICJCE, REA y REGA) fueron reconocidas como representativas de los auditores en el RAC/90 (RD 1636/1990 disp.trans.2ª). Desde la fusión de los Consejos que amparaban el REA y el REGA, efectiva desde 2013, las dos corporaciones son una sola: el **REA**. En ese mismo Reglamento se fijó la **manera de hacer normas de auditoría** que persiste hasta el momento presente. En mera teoría, a las Corporaciones les corresponde la iniciativa de elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, por propia iniciativa o a instancia del ICAC (RD 1636/1990 art.17 a 20). No obstante, una vez elaboradas, el ICAC tenía que someterlas a exposición pública durante 6 meses (en el momento presente se ha reducido el plazo a 2), indicar a las Corporaciones las modificaciones que procedieran y publicarlas en el BOI-CAC para que fueran efectivas. En el intermedio de este proceso, el Comité Consultivo del ICAC debía emitir un informe no vinculante sobre las mismas. El ICAC podría, subsidiariamente, elaborar y publicar normas si su petición para elaborarlas no era cumplida en 6 meses por las Corporaciones.

66

Probablemente, el procedimiento descrito resultaba incómodo para todas las partes, tal como había sido diseñado, así que el tenor literal de la norma se sustituyó por otro procedimiento más fácil de seguir: las corporaciones se ponían de acuerdo con el ICAC sobre la necesidad de una norma determinada y a continuación se redactaba (por lo general, por un grupo de trabajo o, en ocasiones, por parte del ICAC) y luego se discutía y modificaba convenientemente para satisfacer a las dos partes. Si quedaba algún elemento sin resolver, decidía el ICAC antes de proceder a la publicación. De la aplicación de este procedimiento salieron casi una treintena de normas, que fueron desarrollando procedimientos a partir de la primera y más general denominada «Normas Técnicas de Auditoría de Cuentas», aprobada por Resol ICAC 19-1-1991, y cubrieron todo el espectro de partidas y situaciones, desde la comprobación del principio de empresa en funcionamiento hasta las relaciones entre auditores.

Por lo general, las normas **técnicas sobre la ejecución del trabajo y sobre informes** salían de un consenso muy amplio, ya que tenían como modelo las emitidas por el IFAC, y los auditores españoles querían equiparar sus estándares de trabajo con los más exigentes en el plano internacional. En este sentido, se puede afirmar que la etapa de dos décadas de rodadura de la LAC/88 y el RAC/90 se caracterizó por una colaboración estrecha para la elaboración de las normas.

Hay, no obstante, sombras en esta afirmación general, porque de una parte no se implantaron **normas de control de calidad** (inspecciones) por parte de las Corporaciones, que tenían competencia para llevarlas a cabo y que se emprendieron solo cuando el ICAC obligó a hacerlo; y por otra las **normas de ética y las de formación y acceso a la profesión**, sobre las que no siempre se estaba de acuerdo, fueron promovidas siempre por el ICAC, y recogidas principalmente en instrumentos legales o reglamentarios en lugar de en normas profesionales, lo que muestra, entre otras cosas, una cierta pereza de los agentes e instituciones involucrados.

Un caso particularmente significativo es el de la **formación continuada**, que estaba recogida ya como obligación del auditor, y encomendada su realización a las corporaciones de auditores (RD 1636/1990 art.75.d), pero no se ha puesto en vigor de forma generalizada hasta más de 30 años después, cuando otro Reglamento (el de 2011) y una Resolución del ICAC la han regulado, porque en la LAC/10 su incumplimiento estaba calificado como falta grave.

Con el tiempo, el vocablo «**normas técnicas de auditoría**» ha quedado relegado a las que tenían que ver con el trabajo del auditor, y comprendían tanto las autóctonas como las NIA aprobadas - denominadas de manera habitual como «NIA-ES»-, y cuando se incluían normas éticas o de formación se utilizaba la denominación «**normas de auditoría**», que era por tanto omnicomprensiva.

68 Período de internacionalización (desde 2013) La VIII Directiva del Parlamento y del Consejo europeos (Dir 84/253/CEE), relativa a la habilitación de las personas que debían realizar el control legal de las cuentas de las sociedades, no contenía disposiciones especiales sobre normas técnicas de auditoría, aunque sí de formación y, en menor medida, éticas. Al promulgarse la Dir 2006/43/CE, que sustituyó a la anterior, la preocupación de las instituciones europeas por la independencia y por el desarrollo del trabajo en términos homogéneos, para conseguir unos informes comparables era muy patente, lo que llevó a recomendar la adopción de las **Normas Internacionales de Auditoría** en cada uno de los Estados miembros, así como seguir las orientaciones de las normas éticas de la IFAC.

La mayoría de los países las fueron adoptando, aunque en el caso español se demoró hasta 2013 su adopción. Por fin, la Dir 2014/56/UE, que modificó la de 2006, muestra un claro compromiso de las instituciones europeas, y en particular de la Comisión, por hacer a las NIA de aplicación obligatoria en todos los países de la Unión, previéndose incluso un proceso formal de adopción [todavía no iniciado], que podría tener su inspiración en el seguido con las Normas Internacionales de Información Financiera «NIC-NIIF». No obstante, sin necesidad de esta adopción por parte de las instituciones de la Unión, en 2016 todos los países de la UE han adoptado virtualmente las NIA.

El otro gran cambio de este período es la consolidación de la idea de que ciertos auditores, que operan en **entidades de interés público** (EIP), categoría en la que entran entidades cotizadas, bancos, entidades aseguradoras y otras que por su tamaño o actividad deban ser objeto de atención especial, tienen que estar sometidos a requisitos más exigentes que el resto, tanto en las obligaciones de independencia como en los de ejecución del trabajo y la supervisión. Esta categoría de auditores ya estaba introducida en la redacción original de la Directiva de 2006, pero su importancia y el riesgo inherente a la actuación de este grupo ha determinado que la UE dejara de lado la vía de las Directivas para regular estas auditorías y, en su lugar, introdujese requisitos de obligado y directo cumplimiento para los auditores de EIP mediante una técnica legislativa no utilizada anteriormente en auditoría, el Rgto UE/537/2014.

La emisión de la Directiva modificada y el Reglamento de 2015 fue la forma que tuvo la UE de hacer frente a la crisis financiera, reforzando las instituciones para hacer más eficaz la labor de auditoría, en especial en aquellas entidades que tenían mayor relevancia para las economías de los países, como puede verse en el trabajo de García Benau et al. (2013).

Por lo tanto, y en lo que se refiere a las normas de auditoría, la internacionalización tiene **dos facetas** distintas:

- de una parte, es ya obligado adoptar las NIA emitidas por el Consejo especializado de la IFAC que las elabora, lo que limita la capacidad de actuación del regulador o supervisor y de las corporaciones españolas, que en el futuro puede estar mucho más limitada si es la propia UE quien las adopta;

- de otra parte, la regulación de la independencia y de las condiciones de ejecución del trabajo y de supervisión de los auditores de EIP depende en buena medida de disposiciones europeas, aunque los Estados miembros tengan alguna capacidad de maniobra, como luego se expondrá. La internacionalización ha reducido, por tanto, la capacidad de maniobra tanto de los auditores y las Corporaciones como de los supervisores de la auditoría en España, pero acerca más la práctica a la seguida con generalidad en toda la Unión Europea.

SECCIÓN 2

La situación actual: papel de las corporaciones en la elaboración de normas

80

Con la situación anterior creada por la Directiva y el Reglamento de la UE de 2014, la consiguiente promulgación de la nueva LAC ha supuesto solo un paso más en el camino que se ha descrito en el apartado anterior, que corresponde al periodo de internacionalización.

La LAC consagra el principio de que las **NIA** serán de aplicación en España, pero primero habrán de pasar el tamiz de su coherencia con la Ley y sus desarrollos, lo que implica que serán de alguna manera adaptadas a la normativa española, podando lo que no sea aplicable (por ejemplo, cuando se refieren a auditoría de entidades públicas) y añadiendo requisitos que vengan establecidos por la Ley (LAC art.2). Por eso se ha popularizado la denominación NIA-ES para estas Normas sobre el trabajo del auditor, que fundamentalmente resultan de adaptar las originales NIA, tamizándolas convenientemente para adecuarlas en lo imprescindible a la legislación española.

En el mismo proceso se pueden incluir las **normas de control de calidad**, que también resultan de las elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la IFAC, aunque por el momento solo ha emitido una, que está en vigor para los auditores españoles debidamente adaptada. Las normas de control de calidad regulan, en términos generales, la organización del trabajo dentro de las firmas, para asegurarse que se cumple toda la normativa de la actividad de auditoría, desde la selección de clientes hasta el archivo y salvaguarda de la documentación generada por los trabajos, pasando por la selección de personal, los controles internos y el soporte de las opiniones de los informes con evidencia obtenida en los trabajos llevados a cabo. El proceso de inspección llevado a cabo por los supervisores se centra en evaluar si estos controles de calidad están funcionando debidamente, por lo que esta norma-y las demás que puedan elaborarse-es fundamental en la labor supervisora.

Además, la LAC hace referencia a otras «normas técnicas de auditoría» y a normas de ética (LAC art.2).

Por **normas técnicas de auditoría** entiende las que regulan el resto de los aspectos no contemplados en las NIA y tienen que ver con el trabajo del auditor (por ejemplo, podría ser una norma que regulase las relaciones de los auditores de entidades de crédito con el supervisor bancario).

Aunque la iniciativa para adaptar una NIA, elaborar normas técnicas o de ética puede proceder de las corporaciones de auditores o del ICAC, lo habitual es que el proceso se consensue cuando aparece la necesidad de tener una regulación especial. Lo normal, como se ha dicho, es constituir grupos de trabajo o, en ocasiones, partir de un texto propuesto por el ICAC y discutirlo hasta llegar a un consenso. La posibilidad, contemplada en la Ley, de que el ICAC asumiese por su cuenta la elaboración de una norma, en el caso de que las corporaciones no atendiesen la petición de redactarla, no ha sido puesta en práctica. No obstante, debe apreciarse que el papel de las NIA adaptadas ha supuesto una sustitución clara de este procedimiento práctico.

La norma propuesta es vista antes de ser expuesta para comentarios, por el **Comité de Auditoría** del ICAC (LAC art.58), que está presidido por quien lo sea del ICAC, en el que hay representantes de la Administración Pública, de los supervisores financieros y de las corporaciones, además de dos expertos independientes. No obstante, el informe emitido por este órgano no es vinculante. Tras un máximo de 2 meses de exposición como borrador, el ICAC toma decisiones sobre las posibles modificaciones y publica la norma en el BOICAC, condición indispensable para su entrada en vigor. A este respecto debe apreciarse que a partir del número correspondiente a marzo de 2020 del BOICAC este solo será objeto de publicación en soporte electrónico exclusivamente, dejando de editarse el citado BOICAC y el Anuario ROAC en soporte papel.

Las **normas de ética**, salvo las relativas a la independencia, no han sido modificadas sustancialmente desde su promulgación en la Resolución ya citada de 1991. No obstante, las sucesivas leyes han variado sustancialmente el desarrollo de las condiciones que el auditor debe cumplir para ser y parecer independiente, como se comentará más adelante. Desde el ámbito profesional el Código de ética de la IFAC y, en referencia, los Códigos de las corporaciones aportan un esquema complementario en la regulación conceptual del comportamiento ético del profesional de la auditoría.

Las **normas de formación y acceso a la profesión** no están contempladas, en la LAC, al mismo nivel que las demás, ni sometidas al proceso de consenso que se ha descrito. La regulación

fundamental está en las leyes y el desarrollo, que generalmente se hace a través de los Reglamentos de auditoría y de Resoluciones del ICAC, son competencia de este organismo, que no obstante solicita opinión de las corporaciones y somete a exposición pública las correspondientes normas.

Como todo sistema normativo que se precie de serlo, el establecido en las sucesivas Leyes de Auditoría de Cuentas admite la posibilidad de **consultas** al regulador sobre la aplicación de las normas o sobre trámites relacionados con el ROAC, que se responden de forma privada (por teléfono, por correo e incluso por correo electrónico) cuando son problemas particulares, y se publican para general conocimiento en caso de que tengan un interés general. Al contrario que sucede con las consultas en materia de contabilidad, el ICAC es remiso a publicar muchas consultas sobre auditoría, y lo hace en el BOICAC y en la web de la institución cuando la cuestión planteada resulta trascendente. Por ejemplo, en el BOICAC 105, de marzo de 2016, aparece una interesante respuesta sobre el régimen aplicable a la auditoría de cuentas de estados financieros de entidades que carecen de marco normativo de información financiera aplicable a su elaboración.

Con independencia de esta participación en la elaboración de normas de aplicación general, las **corporaciones** tienen potestad normativa sobre sus miembros, y la ejercen emitiendo Guías que desarrollan procedimientos a seguir en materias no cubiertas por las NIA o por las normas técnicas promulgadas por el ICAC. El ICJCE, por ejemplo, ha desarrollado Guías de Actuación y Circulares Técnicas muy útiles, a menudo en colaboración con el REA, explicando o desarrollando procedimientos que aclaran cómo actuar en determinadas situaciones no abordadas en las normas vigentes (por ejemplo, cómo elaborar los certificados en caso de acuerdos de refinanciación previstos en la legislación concursal o cómo actuar en el caso de revisión de subvenciones) o completando otros procedimientos (por ejemplo, cómo aplicar el sistema de amenazas y salvaguardas o cómo elaborar los modelos de cuestionarios para auditoría de cuentas individuales y consolidadas).

Precisiones En la LAC y en la LAC/11 se regulan distintos aspectos de la actividad de auditoría de cuentas de forma similar. Algunos de estos aspectos ya se habían desarrollado por el **RAC/11**, siendo necesarios para su efectiva aplicación. No obstante, con efectos **desde el 31-1-2021**, el RAC/11 ha sido derogado al haberse aprobado un **nuevo Reglamento** de desarrollo de la LAC (RD 2/2021).

SECCIÓN 3

Normas sobre ejecución del trabajo e informes: NIA y control de calidad

90 La labor de la **Federación Internacional de Contadores** (IFAC), creada en 1977 durante la celebración del Congreso Mundial de Contabilidad celebrado en Múnich (Alemania) fue, desde el comienzo, muy activa en lo que se refiere a la elaboración de normas relacionadas con la auditoría. Ya en octubre de ese mismo año había creado tres Comités encargados de desarrollar estándares que con el tiempo tendrían un alcance mundial:

a) El Comité Internacional de Práctica de Auditoría (IAPC), que en el momento actual lleva el nombre de **International Auditing and Assurance Standards Board** (IAASB, o Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) y emite normas para el ejercicio profesional de la auditoría y otras funciones de aseguramiento de la información no reservadas en exclusiva a los auditores, así como normas de control de calidad para las firmas profesionales. Para hacerlas más comprensibles y aplicables internacionalmente, este Consejo emprendió en 2009 un proyecto de clarificación y sistematización de las normas emitidas hasta entonces, que produjo un efecto importante en la voluntad de los países a favor de utilizar las NIA (véase el trabajo de Jorge Herreros, 2010).

b) El Comité de Ética, que ahora se denomina **International Ethics Standards Board for Accountants** (IESBA, o Consejo de Normas Internacionales de Auditoría para Contadores), y emite normas de ética para profesionales contables, entre los que se encuentran los auditores, que además de los requisitos comunes tienen que cumplir especialmente otros relacionados con la independencia de juicio.

c) El Comité de Educación, que ahora se conoce con el nombre de **International Accounting Education Standards Board** (IAESB, o Consejo de Normas Internacionales de Educación Contable), y emite normas de acceso a la profesión contable en general, y además las adicionales relativas a los auditores de cuentas.