

GUÍA RÁPIDA FRANCIS
LEFEBVRE

Nuevo Reglamento de Auditoría

Fecha de edición: 30 de julio de 2021



Es una obra realizada por iniciativa
y bajo la coordinación
de la Redacción de
Francis Lefebvre
sobre la base de un estudio técnico
cedido por

ELADIO ACEVEDO HERANZ

Economista, Abogado, Doctor en Derecho, Auditor
Socio Director de Eudita Persevia
Vicepresidente Registro Economistas Auditores REA
y Presidente Colegio Central Titulados Mercantiles (ICOTME)

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 33,28 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18647-11-6
Depósito legal: M-23162-2021
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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>nº marginal</u>
Capítulo 1. Normativa.....	10
Capítulo 2. Auditoría de cuentas.....	300
Capítulo 3. Auditor de cuentas, sociedad de auditoría y otras formas.....	1050
Capítulo 4. Nombramiento y contratación.....	1300
Capítulo 5. Obligaciones y prohibiciones.....	1550
Capítulo 6. Independencia.....	2300
Capítulo 7. Formación.....	2720
Capítulo 8. Instituciones.....	2910
Capítulo 9. Control.....	3400
Capítulo 10. Infracciones y sanciones.....	3650
	<u>Página</u>
Tabla Alfabética.....	375

Abreviaturas

art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCom	Código Comercio (RD 22-8-1885)
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
Deci	Decisión
Dir	Directiva
disp.adic.	Disposición adicional
disp.derog.	Disposición derogatoria
disp.final	Disposición final
EIP	Entidad de Interés Público
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
L	Ley
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas (L 22/2015)
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas (L 22/2015)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LO	Ley Orgánica
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común (L 39/2015)
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MIF	Marco de Información Financiera
NCCI	Norma de Control de Calidad Interno
NE	Normas de Ética
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NTA	Norma Técnica de Auditoría
PGC PYMES	Plan General de Contabilidad de Pymes (RD 1515/2007)
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
RAC	Reglamento de la Ley de Auditoría (RD 2/2021)
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rgto	Reglamento
RM	Registro Mercantil
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
RUE	Reglamento de la UE sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (Rgto (UE) 537/2014)
SCCI	Sistema de Control de Calidad Interno
UE	Unión Europea

CAPÍTULO 1

Normativa

A.	Normativa reguladora de la actividad de auditoría.....	20	10
B.	Marco normativo de información financiera	180	

A. Normativa reguladora de la actividad de auditoría

1.	Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de entidades de interés público (EIP).....	30	20
2.	Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de entidades del sector público.....	45	
3.	Ley de auditoría de cuentas.....	50	
4.	Reglamento que desarrolla la Ley de auditoría de cuentas.....	70	
5.	RUE.....	90	
6.	Normas de auditoría	95	
7.	Normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE.....	100	
8.	Normas técnicas de auditoría	110	
9.	Usos y costumbres.....	115	
10.	Normas de ética.....	120	
11.	Normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas	150	
12.	Elaboración de las NTA, normas de ética y NCCI	155	
13.	Interpretación.....	170	

La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, que está constituida por (LAC art.2.1): **22**

- LAC (L 22/2015).
- RAC (RD 2/2021).
- Normas de auditoría.
- Normas de ética e independencia, y
- NCCI de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Gráfico sobre la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas **25**

Normativa reguladora actividad auditoría de cuentas				
LAC	RAC	Normas auditoría	Normas ética e independencia	Normas control calidad interno

Los **auditores de cuentas** han de actuar de acuerdo con las normas que regulen la actividad de auditoría de cuentas atendiendo no solo a la letra, sino también el espíritu en que aquellas se inspiran (RAC art.3.2).

1. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de entidades de interés público (EIP)

A las auditorías de cuentas de EIP les será de aplicación: **30**

1. Lo establecido en el RUE, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las EIP, y.
2. Lo establecido en el capítulo IV del título I de la LAC, relativo a la auditoría de cuentas en EIP (LAC art.2.1).

2. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de entidades del sector público

- 45** La LAC no resulta aplicable a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de control de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su **legislación específica** (LAC art.1.4 y disp.adic.2ª).

[Precisiones] Los **órganos de control** de las Administraciones Públicas corresponden al sector público estatal, autonómico o local en el ejercicio de sus competencias (LAC art.1.4).

3. Ley de auditoría de cuentas

- 50** Por L 22/2015, se aprueba la Ley de auditoría de cuentas (en adelante LAC) que tiene como objetivo principal adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Dir 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Dir 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella (LAC Preámbulo y disp.final 7ª).

Junto a dicha Directiva, se ha aprobado el Rgto UE 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las EIP.

[Precisiones] Se considera necesario el desarrollo de un **instrumento separado para las EIP** con el fin de conseguir que las auditorías de estas entidades tengan una calidad elevada, contribuyendo con ello a un funcionamiento más eficaz del mercado interior, y garantizando, al propio tiempo un elevado nivel de protección de los consumidores e inversores de la UE (LAC Preámbulo).

- 52 Estructura** La LAC se estructura en un título preliminar y en los siguientes cinco títulos en los que se contienen ochenta y nueve artículos, diez disposiciones adicionales, tres disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y catorce disposiciones finales:

- De la auditoría de cuentas.
- Sistema de supervisión pública.
- Régimen de infracciones y sanciones.
- Tasas del ICAC; y
- Protección de datos personales.

- 54 Ámbito aplicación** (LAC art.1.1) La LAC tiene por objeto la regulación:
1. De la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio.
 2. Del sistema de supervisión pública y.
 3. De los mecanismos de cooperación internacional en relación con la actividad de auditoría de cuentas.

56 Gráfico sobre el ámbito de aplicación de la LAC

Ámbito aplicación LAC		
Actividad auditoría cuentas	Sistema supervisión pública	Cooperación internacional

También resulta de aplicación a la auditoría de cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados (LAC art.7.1).

- 58 Entrada en vigor** (LAC disp.final 14ª) La LAC entró en vigor el día 17-2016.
- 60** Lo previsto en los capítulos I, III y IV, secciones 1ª a 4ª del título I, en relación con la **realización de trabajos de auditoría de cuentas y la emisión de los informes** correspondientes, resultó de aplicación a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales

correspondientes a ejercicios económicos que se inicien **a partir del 17-6-2016**, así como a los otros estados financieros o documentos contables correspondientes a dicho ejercicio económico (LAC disp.final 14ª.1).

Las siguientes disposiciones entraron en vigor al día siguiente de la publicación de la LAC (BOE 21-7-15), por lo que entraron **en vigor el 22-7-2015**:

1º LAC art.11, en relación con los requisitos exigidos a las sociedades de auditoría.

2º LAC art.69.5, en lo referente a la habilitación contenida en relación con la tramitación abreviada del procedimiento sancionador.

3º LAC disp.adic.4ª, en relación con la colaboración de CNMC (LAC disp.final 14ª.2).

Las siguientes disposiciones entraron **en vigor el 1-1-2016**:

1º LAC art.21.1 primer párrafo, en relación con el periodo de vigencia de las incompatibilidades.

2º LAC art.39.1, en relación al periodo de cómputo de incompatibilidades a que se refiere el art.5.1 del RUE.

3º LAC art.57, relativo al Comité de Auditoría del ICAC, y

4º LAC art.87 y 88, en relación con las tasas del ICAC.

5º LAC disp.final 5ª.1 a 3, 7 a 11 y 14 a 19, que modifica la LSC.

6º LAC disp.final 11ª, referida al no incremento del gasto (LAC disp.final 14ª.3).

62

Gráfico sobre la entrada en vigor de la LAC

64

17-6-2016	Ejercicios iniciados a partir de 17-06-2016	22-6-2015	1-1-2016
Entrada vigor	Título I, capítulos I, III y IV, secciones 1ª a 4ª	art.11, 69.5. y disp.adic.4a	art.21.1, primer párrafo, 39.1, 58, 87 y 88

Será de aplicación a los **estados financieros** que se correspondan con los ejercicios que comiencen **a partir del 1-1-2016**, lo previsto en:

66

1º. LAC disp.adic.10ª, en lo relativo a la información de los pagos efectuados a las Administraciones Públicas.

2º. LAC disp.final 4ª, apartados 4 a 6, 12 y 13, que modifican la LSC.

3º. LAC disp.final 1ª, que modifica el CCom.

4º. LAC disp.final 5ª, que modifica la LIS.

5º. LAC disp.final 13ª, que modifica el régimen jurídico de la reserva por fondo de comercio (LAC disp.final 14ª.4).

Con la aprobación de la LAC quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en la propia LAC, y en particular, el RDLeg 1/2011 (LAC disp.derog.única).

4. Reglamento que desarrolla la Ley de auditoría de cuentas

Mediante RD 2/2021 (en adelante RAC) se aprueba el Reglamento que desarrolla la LAC, que sustituye al anterior Reglamento aprobado mediante RD 1517/2011, que queda derogado.

70

El RAC tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la LAC disp.adic.8ª, que contempla una habilitación normativa que autoriza al Gobierno para que, a propuesta del MINECO, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en la misma (LAC disp.final 8ª; RAC preámbulo).

Precisiones. También quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en el RAC.

Estructura El RAC en cuanto a su estructura, sigue la misma sistemática y ordenación de materias que la contenida en la LAC que desarrolla, con excepción de aquellos preceptos legales que no precisan de desarrollo reglamentario.

72

El RAC se estructura en un título preliminar y en los siguientes cinco títulos en los que se contienen ciento treinta y ocho artículos, once disposiciones adicionales, seis disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales:

1. De la auditoría de cuentas.
2. Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.
3. Supervisión pública.
4. Régimen de infracciones y sanciones.
5. De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

74 Entrada en vigor [RAC disp.final 2ª] El RAC entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE el sábado 30 de enero de 2021, por lo que entró en vigor el domingo 31 de enero de 2021.

Lo dispuesto sobre **honorarios** en el RAC art.62 y 63.2 será aplicable a los nuevos contratos que se firmen o se prorroguen **a partir del 31-1-2021**, fecha de entrada en vigor del RAC (RAC disp.final 2ª.2).

Lo dispuesto en el artículo 65 del RAC, respecto a la **cuantía mínima de la garantía financiera** en el RAC art.65, entrará **en vigor el 1-7-2021** (RAC disp.final 2ª.4).

Las siguientes disposiciones entrarán **en vigor el día 1-7-2022** y serán aplicables a los trabajos de auditoría de cuentas correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha (RAC disp.final 2ª.3):

1. RAC art.66 a 71 (Capítulo IV del Título II) relativo a organización interna.
2. RAC art.72.2 relativo al deber de custodia y conservación.
3. RAC art.87 relativo a estructura organizativa (RAC disp.final 2ª).

76 Ejemplo 1 Para un auditor de cuentas o sociedad de auditoría que audita una entidad cuyo ejercicio económico se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de 2022, ya le resultará de aplicación lo dispuesto en el Capítulo IV del Título II, y los artículos 72.2 y 87 a los trabajos de auditoría del ejercicio 2022.

78 Ejemplo 2 Para un auditor de cuentas que audita una entidad cuyo ejercicio económico se inicia el 1 de julio y finaliza el 30 de junio, como por ejemplo, una SAD, le resultará de aplicación lo dispuesto en el Capítulo IV del Título II, y los artículos los artículos 72.2 y 87 a los trabajos de auditoría del ejercicio que se inicia el 1 de julio de 2022 y finaliza el 30 de junio de 2023.

80 Modalidades de auditoría de cuentas, independencia y auditoría de las entidades de interés público [RAC disp.trans.6ª] Lo establecido en las siguientes disposiciones, que modifique el régimen anterior a la aprobación de este RAC, serán aplicables para los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables correspondientes a ejercicios económicos que se cierren con posterioridad al 31-1-2021 (fecha de entrada en vigor de RD 2/2021 por el que se aprueba el RAC):

- 1º Capítulo I del Título I relativo a modalidades de auditoría.
- 2º Capítulo II del Título II relativo a independencia, y.
- 3º Capítulo VI del Título II relativo a auditoría de EIP.

81 Ejemplo 1 Para un auditor de cuentas que por primera vez audita una entidad cuyo ejercicio económico **se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de 2020**, ya le resulta de aplicación lo dispuesto los artículos 62 y 62.3 del RAC en relación a los honorarios, porque el contrato de auditoría debería ser suscrito con anterioridad a la fecha de cierre del primer ejercicio a auditar, esto es, el ejercicio 2020.

82 Ejemplo 2 Para un auditor de cuentas que audita una entidad cuyo ejercicio económico **se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre**, resultará de aplicación lo previsto en el RAC en relación a la organización interna, el deber de custodia y conservación y la estructura organizativa, en la realización de trabajos de auditoría de cuentas y la emisión de los informes correspondientes, a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se cierren con posterioridad al 1 de julio de 2022, así como a los otros estados financieros o documentos contables correspondientes a dicho ejercicio económico, por lo que las pri-

meras cuentas anuales a las que resultará de aplicación serán las primeras que se cierren a partir de esa fecha, es decir, las cuentas anuales del ejercicio que se inicia el 1 de enero de 2022 y finaliza el 31 de diciembre de 2022.

Ejemplo 3 Para un auditor de cuentas que audita una entidad cuyo ejercicio económico **se inicia el 1 de julio y finaliza el 30 de junio**, como por ejemplo, una SAD, resultará de aplicación lo previsto en el RAC en relación a la organización interna, el deber de custodia y conservación y la estructura organizativa, en la realización de trabajos de auditoría de cuentas y la emisión de los informes correspondientes, a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se cierren con posterioridad al 1 de julio de 2022, así como a los otros estados financieros o documentos contables correspondientes a dicho ejercicio económico, por lo que las primeras cuentas anuales a las que resultará de aplicación serán las primeras que se cierren a partir de esa fecha, es decir, las cuentas anuales del ejercicio que se inicia el 1 de julio de 2022 y finaliza el 30 de junio de 2023.

84

Ejemplo 4 Para un auditor de cuentas que audita una EIP cuyo ejercicio económico se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de 2020, resultará de aplicación lo previsto en el RAC en relación a todo lo relacionado con la auditoría de esa entidad [capítulo VI del título II], para la auditoría de las cuentas anuales que se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de 2021.

86

Gráfico sobre la entrada en vigor de la RAC

88

31-1-2021	31-12-2021	Ejercicios cerrados >31-1-2021	1-7-2021	1-7-2021 y para CCAA ejercicio cerrado >1-7-2022
Entrada vigor	Art.62 y 62.3	Cap I Tít I Cap II Tít II Cap VI Tít II	Art.65	Cap IV Tít II Art.72.2 y 87

5. RUE

(Rgto (UE) 537/2014)

A los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a **EIP**, les será de aplicación lo establecido en:

90

1º El RUE.

2º La LAC, de acuerdo con las particularidades establecidas en su capítulo IV relativo a la auditoría de entidades de interés público (LAC art.34).

6. Normas de auditoría

(LAC art.2.2)

Constituyen los principios y requisitos que:

95

- 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.

Las NA son las contenidas en:

1.º LAC (L 22/2015).

2.º RAC (RD 2/2021).

3.º Normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE.

4.º Normas técnicas de auditoría.

97 Gráfico sobre las NA

Normas de auditoría			
LAC	RAC	NIA	NTA

7. Normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE

(LAC art.2.2)

100 Los Estados miembros de la UE exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría (**NIA**) adoptadas por la Comisión (Dir 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas).

Las normas internacionales de auditoría, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada por la LAC, son:

1. Las normas internacionales de auditoría (**NIA**).
2. La norma de control de calidad interno (**NCCI**), y
3. Otras normas internacionales 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 auditoría de cuentas regulada por la LAC.

Precisiones La adopción del cuerpo normativo de las NIA y de las adaptaciones correspondientes a nuestra normativa de auditoría de cuentas, tiene la **consideración de NTA**, puesto que no se ha producido una adopción de las NIA por parte de la Comisión Europea, debiendo comprender, por tanto, estas nuevas NTA todos los principios y requisitos del ejercicio de la actividad de la auditoría.

105 Requisitos o procedimientos adicionales (LAC art.2.5) Solo podrán imponerse requisitos o procedimientos adicionales a los establecidos en las NIA adoptadas por la UE cuando dichos requisitos o procedimientos adicionales se deriven de requerimientos exigidos por ley nacional referente al ámbito de aplicación de las auditorías de cuentas o resulten necesarios para aumentar la credibilidad y calidad de los estados financieros auditados.

Precisiones En el **anterior Reglamento de la Ley de auditoría** (RD 1517/2011 derog RD 2/2021) se establecía que era el ICAC el que, oído su Comité de Auditoría de Cuentas, resolvía, en su caso, solo la imposición de requisitos o procedimientos adicionales a los establecidos en las NIA adoptadas por la UE (RD 1517/2011 art.18.1 derog RD 2/2021).

107 En los casos en que se impongan requisitos o procedimientos adicionales, el **ICAC** comunicará su adopción a la Comisión Europea:

- como mínimo, 3 meses antes de su aprobación y entrada en vigor; o
- en el caso de requisitos ya existentes en el momento de la adopción de la NIA, en un plazo no superior a tres meses a partir de la fecha de adopción de la NIA.

La **adopción** de estos requisitos adicionales se realizará mediante:

1º **Resolución del ICAC** en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las NTA preexistentes a la adopción por la UE de las NIA sobre la misma materia, o.

2º **Publicación** de nuevas NTA limitadas a los referidos requisitos adicionales.

8. Normas técnicas de auditoría

(LAC art.2.2)

110 Las NTA son normas de auditoría que tienen por objeto la regulación de **aspectos no contemplados** por las NIA adoptadas por la UE.

A partir del 1-1-2014, fecha en que resultan de aplicación obligatoria de las nuevas NTA, quedaron derogadas todas las NTA publicadas hasta ese momento por Resolución del ICAC, excepto las siguientes **Normas que permanecen en vigor** en la parte

que a continuación se establece, si bien se deben tener presentes para su adecuada aplicación las modificaciones producidas tanto en la legislación mercantil como en la normativa de auditoría de cuentas:

1º NTA sobre Relación entre Auditores quedando vigentes los apartados correspondientes a «auditoría de cuentas anuales individuales cuando se utiliza el trabajo de otro auditor», «cambio de auditores» y «auditorías conjuntas».

2º NTA sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales.

3º NTA sobre trabajos de auditoría de cuentas exigidos por la legislación mercantil.

4º NTA sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas, que no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas conforme a la normativa de auditoría de cuentas.

9. Usos y costumbres

El anterior RAC (RD 1517/2011 derog RD 2/2021) contemplaba que, en los supuestos excepcionales de circunstancias no previstas en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de normas de auditoría los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por los citados auditores de cuentas en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas, y siempre que no resulten contradictorios con lo dispuesto en dicha normativa (RAC 1517/2011 art.17.2 derog RD 2/2021). Sin embargo, como novedad, el nuevo RAC (RD 2/2021), **no contempla** que, en el caso de **supuestos excepcionales de circunstancias no previstas** en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tengan la consideración de normas de auditoría los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas.

115

Precisiones Con el anterior Reglamento (RD 1517/2011 derog RD 2/2021) las guías y documentos de trabajo que elaboran las **Corporaciones de derecho público** representativas de los auditores de cuentas podían tener la consideración de normas de auditoría, en la medida en que excepcionalmente regulen circunstancias no previstas en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

10. Normas de ética

(LAC art.2.3; RAC art.3.1)

La responsabilidad y actuación de los auditores de cuentas debe estar presidida por el principio de **interés público** que conlleva la actividad de auditoría, por lo que los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad han de tener en consideración y actuar en todo caso con sujeción a las NE que incluyen, al menos, los siguientes **principios éticos**, propios de su función de interés público:

120

- Competencia profesional.
- Diligencia debida.
- Integridad.
- Objetividad.

Precisiones Los auditores de cuentas deberán disponer de una organización interna adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable, que será formalizada por escrito y plasmada en un **código de conducta**, que debe estar basado en los principios de ética e ir dirigidos a la implementación eficaz de políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de que se cumplen los requerimientos de ética e independencia aplicables (RAC art.66.1 y 67.2.b).

Y ello, sin perjuicio de lo establecido respecto los siguientes **deberes** relacionados con (LAC art.2.3; RAC art.37.3):

122

- el escepticismo y juicio profesional; y
- la independencia del auditor.

Precisiones Con fecha 7-9-2012 se constituyó en el seno del ICAC un **Grupo de Trabajo sobre Normas de Ética** que está trabajando sobre la base del código ético de la IFAC.

124 Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría promoverán un **entorno laboral y corporativo** de integridad y respeto a los principios y normas de ética que rigen la actividad de auditoría de cuentas (RAC art.3.2).

126 Gráfico sobre los principios éticos con los que deben actuar los auditores de cuentas

Principios éticos					
Competencia profesional	Diligencia debida	Integridad	Objetividad	Conservación y custodia	Secreto

128 Competencia profesional (RAC art.3.1.a) Exige que los auditores de cuentas mantengan sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las siguientes **personas** reciban con plena confianza un óptimo servicio:

- entidades auditadas; y
- usuarios de la información financiera.

Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar **actividades** de:

- formación continuada; y
- actualización permanente.

Precisiones **1)** La competencia profesional implica mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los **últimos avances** de la práctica, de la legislación y de las técnicas (Código Ética IFAC 100.5.c).

2) Un comportamiento profesional exige cumplir las **disposiciones legales y reglamentarias** aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar la profesión (Código Ética IFAC 100.5.e).

130 Diligencia debida (RAC art.3.1.b) Hace referencia al especial deber de cuidado y atención que deben prestar los auditores de cuentas al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, para que las **conclusiones alcanzadas** por los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría estén debidamente:

- soportadas; y
- justificadas.

Precisiones La diligencia implica actuar de conformidad con las **normas técnicas y profesionales** aplicables (Código Ética IFAC 100.5.c).

132 Integridad (RAC art.3.1.d) Este principio impone a los auditores de cuentas la **obligación** de:

- ser honestos en el ejercicio de su actividad; y
- actuar con rectitud y compromiso ante cualquier circunstancia que pueda suponer un conflicto de intereses.

134 Objetividad (RAC art.3.1.c) Implica, para los auditores de cuentas:

- actuar con imparcialidad; y
- sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia.

Los auditores de cuentas **no podrán en ningún caso**:

1º Comprometer su actuación por influencias indebidas, favoritismos o prejuicios.

2º Tener intereses ajenos que puedan afectar a la forma de plantear y realizar un trabajo de auditoría o que puedan afectar a la formación de un juicio imparcial (RAC art.3.1.c).

Precisiones El auditor o sociedad de auditoría puede dejar de emitir el **informe de auditoría** o renunciar a continuar el **contrato de auditoría**, entre otras circunstancias, ante la existencia de **amenazas** que pudieran comprometer de forma grave su independencia u objetividad (LAC art.5.2).

Conservación y custodia (LAC art.30; RAC art.72) Obliga a los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría a conservar y custodiar durante un **plazo** de 5 años, a contar desde la fecha del informe de auditoría: **136**

1º La documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada.

2º Los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe, y

3º Demás documentación, información, archivos y registros a que se refieren los artículos de la LAC relativos a organización interna y del trabajo de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

Precisiones Ver el capítulo relativo a obligaciones auditor (nº 1550 s.).

Secreto (LAC art.31) Obliga a las personas que se relacionan a continuación a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para **finalidades distintas** de las de la propia auditoría de cuentas, a: **138**

– el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría;

– la sociedad de auditoría, así como los socios de ésta;

– los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría; y

– todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría.

Precisiones 1) El deber de secreto se establece en la LAC sin perjuicio del **deber de denuncia** contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y en el RUE (LAC art.31).

2) Ver el capítulo relativo a obligaciones auditor (nº 1550 s.).

El deber de secreto resulta de aplicación a todas las personas que hayan participado o colaborado en el **desarrollo de la actividad de auditoría** del auditor de cuentas (RAC art.73): **140**

1º Formen parte o no de su organización interna, o que

2º Hayan tenido conocimiento de la información relativa a dicha actividad.

11. Normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas

(RAC art.4)

Tienen por objeto establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación y mantenimiento de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en: **150**

- LAC.
- RAC.
- NTA.
- NE.

A iniciativa de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores, en el **plazo** máximo de 3 meses desde la entrada en vigor del RAC, se adaptarán las NCCI de los auditores de cuentas a lo establecido por la LAC art.28 relativo a organización interna y RAC art.67 relativo al SCCI (RAC disp.final 2ª).

Las NCCI adaptadas tendrán como **objetivo** promover la máxima calidad y para ello podrán establecer requisitos específicos para el cumplimiento de los objetivos y principios del SCCI establecidos por la LAC art.28 y RAC art.67, de acuerdo con los principios y práctica comúnmente admitida en la UE (RAC disp.final 2ª).

Precisiones 1) Ver apartado relativo a **organización interna** (nº 1625 s.).

2) Ver apartado relativo a **SCCI** (nº 1654 s.).

12. Elaboración de las NTA, normas de ética y NCCI

Elaboración, adaptación o revisión (LAC art.2.4) Las NTA, las NE y las NCCI de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, se elaborarán, adaptarán o revi- **155**

sarán, por las **corporaciones de derecho público** representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas

Precisiones 1) En tanto en cuanto cumplan los requisitos establecidos en el RAC, tendrán la **consideración de representativas** a efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, al menos [RAC disp.final 3ª]:

- El Consejo General de Economistas; y
- El Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

2) El **Consejo General de Economistas** fue constituido con arreglo a la disposición transitoria segunda de la L 30/2011, sobre la creación del Consejo General de Economistas, en sustitución del Consejo General de Colegios de Economistas de España y del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.

La elaboración, adaptación o revisión de las NTA, las NE y las NCCI se realizará de conformidad con:

- 1º Los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la UE, y
- 2º Las NIA adoptadas por la UE

157 Información pública [LAC art.2.4; RAC art.5.1 y 2] Se someterán por el ICAC a un **plazo** de información pública durante 2 meses.

El trámite de información pública se realizará mediante:

- 1º El envío para su publicación en el BOE, y.
- 2º La publicación de las normas en la página web y en el BOICAC.

Precisiones El ICAC incluirá las NTA y NE en su **página web** durante el periodo de información pública.

159 Durante el trámite de información pública el texto de la norma queda a disposición de quién estuviera **interesado** en su examen en:

- el ICAC; y
- las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas. Los interesados podrán deducir las **alegaciones** pertinentes, que se podrán presentar por medios electrónicos.

El citado **plazo** de 2 meses de información pública podrá ampliarse en función de la trascendencia y circunstancias excepcionales que pudieran concurrir en una determinada norma.

Precisiones La **NCCI** fue sometida a un periodo de información pública de 6 meses y su entrada en vigor no se produjo hasta el 1-1-2013, a pesar de haber sido publicada mediante Resolución del ICAC de 26-11-2011 y las **NIA** también fueron sometidas a un periodo de información pública de 6 meses y no resultarán de aplicación hasta la auditoría de cuentas anuales de ejercicios iniciados a partir del 1-1-2014.

162 Publicación [LAC art.2.4; RAC art.6.1 y 2] Serán válidas a partir de su publicación mediante Resolución del ICAC en el BOICAC, disponiendo para ello de un **plazo** máximo de 3 meses desde la conclusión:

- del trámite de información pública; o
- en su caso, desde la presentación de la correspondiente adaptación o revisión.

Para su **entrada en vigor**, transcurrido ese plazo máximo de 3 meses, el ICAC procederá, mediante resolución, a la correspondiente publicación en:

- la página web del ICAC; y
- el BOICAC.

Precisiones El ICAC procederá al **envío** de la resolución para su publicación en el BOICAC [RAC art.6.3].

164 En caso de que se considerara necesario realizar alguna **modificación en la norma** sometida a información pública y, por lo tanto, no procediese su publicación, el ICAC:

1º Comunicará a las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas los motivos por los no procede su publicación, y

2º Propondrá las pertinentes modificaciones, si hubiere lugar a ellas, y requiriendo su revisión a estos efectos.