

MANUAL

**FRANCIS
LEFEBVRE**

Auditoría

Adaptado al PGC 2021

9ª Edición

Fecha de edición: 1 de febrero de 2022



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 (Economista Auditor – BNFIX AMB)
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)
Iborra Torregrosa, Vicente (Socio Director Casmitjana-Iborra Auditores)
Jiménez Montañés, M^a 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)
Serrano Madrid, José (Universidad de Murcia)
Trigueros Pina, José A. (Universidad Miguel Hernández)
Valero Aparicio, Enrique (Socio de Grupo de Auditores Públicos)

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

© 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: 48,88 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18899-27-0
Depósito legal: M-5823-2022
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>
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.....	1009
TABLA ALFABÉTICA.....	1012

Abreviaturas

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ARC	Accounting Regulatory Committee
art.	Artículo/s
BOICAC	Boletín del ICAC
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio
CGCEE	Consejo General de Colegios de Economistas de España
CIR	Central de Información de Riesgos
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CSCOTME	Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España
D	Decreto
Dir	Directiva
disp.adic.	Disposición adicional
disp.final	Disposición final
ECPN	Estado de cambios en el patrimonio neto
EFE	Estado de Flujos de Efectivo
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EIGR	Estado de ingresos y gastos reconocidos
EIP	Entidades de Interés Público
EMC	Entidades Menos Complejas
ESMA	European Securities and Markets Authority
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts-comptables Européens
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España
IESBA	International Ethics Standard Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
L	Ley
LAC	L 22/2015, de Auditoría de Cuentas
LAC/11	RDLeg 1/2011, de Auditoría de Cuentas
LCon	Texto Refundido de la Ley Concursal (RDLeg 1/2020)
LMV	RDLeg 4/2015, del Mercado de Valores
LO	Ley Orgánica
LSC	RDLeg 1/2010, de Sociedades de Capital
NAGA	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
NIA	Normas Internacionales de Auditoría del IAASB
NIA-ES	Normas Internacionales de auditoría adaptadas para su aplicación en España (Resol ICAC 15-10-13)
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NICC	Norma Internacional de Control de Calidad núm 1
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NRV	Norma de Registro y Valoración (PGC)
NTA	Norma Técnica de Auditoría

OM	Orden Ministerial
PGC	RD 1514/2007 Plan General de Contabilidad
RAC	Reglamento de Auditoría de Cuentas (RD 2/2021)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
REA	Registro de Economistas Auditores
REGA	Registro General de Auditores
Resol	Resolución
Rgto	Reglamento
ROAC	Registro oficial de Auditores de Cuentas
SARG	Standards Advice Review Group
SEC	Securities and Exchange Commission
TIC	Tecnologías de la Información y las Telecomunicaciones

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. Normas Internacionales de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (EMC)	100
6. Responsabilidad de administradores y auditores	150
7. Comité de auditoría en el proceso de formulación, aprobación y auditoría de cuentas anuales	220
8. Proceso de la auditoría. Procedimientos más habituales	245
9. Tipos de opinión. Significado e implicaciones	290
10. Informe de auditoría	315
11. Gestión del riesgo de fraude	360
12. Acceso al ejercicio de la auditoría de cuentas	385
13. Organización del trabajo y metodología general de la auditoría de cuentas	400
14. Organización interna de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría	410
15. Auditoría de Entidades de Interés Público	420
16. Auditoría de cuentas y Estado de Información no financiera	467
17. Impacto del COVID-19 en la Auditoría de Cuentas	475
18. Test de autoevaluación	490

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.

20

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

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 económico 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 Reglamento, aprobado por RD 2/2021 (en adelante RAC).
- 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. Es necesario destacar, que la última modificación del Plan General Contable fue publicado mediante el RD 1/2021, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el RD 1514/2007; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el RD 1515/2007; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el RD 1159/2010 y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el RD 1491/2011.
- 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 **RAC** 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.

37 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 RD 2/2021 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 una mejor ejecución y realización de los trabajos de auditoría y el cumplimiento de los derechos y obligaciones derivados de la normativa vinculante. Con el nuevo marco legal, se pretende incrementar la transparencia en la actuación de los auditores, la función de auditoría, su alcance y las limitaciones existentes entre las expectativas de los usuarios de la información y lo que se obtiene de ella, así como recuperar la confianza de los usuarios de la información económica y financiera auditada, tanto de las organizaciones como de las entidades de interés público y potenciar la calidad de las auditorías, fortaleciendo la independencia de los auditores.

Los **colectivos afectados** son los siguientes:

a) Los **auditores de cuentas y sociedades de auditoría**. El RAC 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. Se fortalecen los requisitos para los auditores de las entidades de interés público, mediante una lista de servicios diferentes a los de auditoría, que no pueden ser prestados por los auditores a este tipo de entidades, su matriz, y sus controladas.

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 desarrolle 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.

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.

38

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

40

- 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.

Considerando lo dispuesto en la LAC art.4, y en el RAC art.2, las dos **modalidades** de auditoría de cuentas, que se incluyen en el ámbito de aplicación de la Ley, se esta-

50

blecen 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 las cuentas anuales o estados financieros formulados por entidades a las que su normativa aplicable les exija la **obligatoriedad** de la contabilidad y la formulación de cuentas que reflejen la imagen fiel de su patrimonio, resultado y situación financiera, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, si bien, considerando el art.1.2 de la LAC, se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, considerando la naturaleza de la entidad auditada.

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, 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.

No se considera auditoría de cuentas, en base a la legislación vigente, los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas. Asimismo, no será considerada una auditoría de cuentas, los trabajos de revisión realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando estos no hayan sido elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable.

Los **informes** emitidos por auditores de cuentas sobre trabajos que no tengan la consideración de auditoría de cuentas, tal y como queda establecido en la LAC art.1.2, así como aquellos informes elaborados sobre este tipo de trabajo, no podrán identificarse como informes de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrá ser objeto de duda o confusión (RAC art.2.5).

- 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.

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».

60

3. Otra normativa legal que afecta a la auditoría

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:

65

- 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).

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:

70

- 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 registró 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.

RD 1/2021, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de

Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

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.
- Resol ICAC 27-10-20, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría para la adaptación de la NIA-ES 540 revisada y la NIA-ES 720 revisada.

En el RD 2/2021 (RAC), queda establecido que las normas técnicas de auditoría se han de publicar en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- Resol ICAC 9-02-21 por la que se publicó la Norma Técnica sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo y la modificación de la NIA-ES 700 revisada.
- Resol ICAC 21-10-21 por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, por la que se aplican la NIA-ES 250 revisada, la NIA-ES 315 revisada y la NIA-ES 610 revisada.

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

6) Actualizaciones legislativas

7) Directivas comunitarias.

- 75** 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.

4. Normas Internacionales de Auditoría

- 76** 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 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).

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.

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 contra-

77

78

tos 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:

- 79**
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.
 2. 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.
 3. 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.
 4. 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.
 5. 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.
 6. 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.
 7. 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.
 8. Las referencias realizadas en las diferentes normas a los requerimientos de **independencia** se entenderán realizadas 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