

**MEMENTO EXPERTO**  
FRANCIS LEFEBVRE



**Ley y  
Reglamento  
de Auditoría**

Actualizado a 11 de octubre de 2013

El presente Memento Experto ha sido  
realizado por iniciativa  
de **Ediciones Francis Lefebvre**  
sobre la base de  
un estudio cedido a  
la Editorial por su Autor

**D. ELADIO ACEVEDO HERANZ**

(Economista, Abogado, Auditor de cuentas,  
Socio Director de Eudita Persevia,  
CGE y Presidente del Colegio Central de Titulados Mercantiles de Madrid,  
Vicepresidente del REA-REGA)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)  
Precio: 37,44 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-15446-80-4  
Depósito legal: M-30186-2013  
Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

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

# Plan general

	<u>nº marginal</u>
Capítulo 1. Normativa.....	10
Capítulo 2. Auditoría.....	250
Capítulo 3. Auditor.....	600
Capítulo 4. Nombramiento y contratación.....	800
Capítulo 5. Obligaciones y prohibiciones.....	1100
Capítulo 6. Independencia e incompatibilidades.....	1500
Capítulo 7. Formación.....	1700
Capítulo 8. Instituciones.....	2000
Capítulo 9. Control de la actividad de auditoría.....	2500
Capítulo 10. Infracciones y sanciones.....	3000
Anexos.....	4000
Tabla alfabética	

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>art.</b>	artículo
<b>BOICAC</b>	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CCI</b>	Control de calidad interno
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>Circ</b>	Circular
<b>CNMV</b>	Comisión Nacional del Mercado de Valores
<b>DGRN</b>	Dirección General de los Registros y del Notariado
<b>DGS</b>	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
<b>Dir</b>	Directiva
<b>disp.adic.</b>	disposición adicional
<b>disp.derog.</b>	disposición derogatoria
<b>disp.final</b>	disposición final
<b>disp.trans.</b>	disposición transitoria
<b>ECPN</b>	Estado de cambios en el patrimonio neto
<b>EFE</b>	Estado de flujos de efectivo
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Board
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>ICJC</b>	Instituto de Censores Jurados de Cuentas
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>IGAE</b>	Intervención General de la Administración del Estado
<b>INE</b>	Instituto Nacional de Estadística
<b>ISQC1</b>	Norma Internacional de Control de Calidad 1 (International Standard on Quality Control 1)
<b>L</b>	Ley
<b>LAC</b>	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RDLeg 1/2011)
<b>LAC/1988</b>	Ley de Auditoría de Cuentas (L 19/1988) (derogada)
<b>LSA</b>	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989) (derogada)
<b>LSC</b>	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
<b>LSRL</b>	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995) (derogada)
<b>modif</b>	modificado/a
<b>MCC</b>	Marco Conceptual de la Contabilidad
<b>NA</b>	Normas de Auditoría
<b>NCCI</b>	Normas de Control de Calidad Interno
<b>NE</b>	Normas de Ética
<b>NIA</b>	Normas Internacionales Auditoría
<b>NICC</b>	Norma Internacional de Control de Calidad 1
<b>NICSP</b>	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
<b>NIIF</b>	Normas Internacionales de Información Financiera
<b>NTA</b>	Normas Técnicas Auditoría
<b>NTA IA</b>	Norma Técnica Auditoría sobre informes
<b>NTA IC</b>	Norma Técnica Auditoría sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas
<b>OM</b>	Orden ministerial
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad
<b>PyG</b>	Cuenta de pérdidas y ganancias
<b>RAC</b>	Reglamento que desarrolla la Ley Auditoría de Cuentas (RD 1517/2011)

---

<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REA</b>	Registro de Economistas Auditores
<b>REGA</b>	Registro General de Auditores
<b>Rgto</b>	Reglamento
<b>ROAC</b>	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
<b>RRM</b>	Reglamento Registro Mercantil (RD 1784/1996)
<b>SA</b>	Sociedad Anónima
<b>SComA</b>	Sociedad Comanditaria por acciones
<b>SCCI</b>	Sistema de control de calidad interno
<b>SRL</b>	Sociedad de Responsabilidad Limitada
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>UE</b>	Unión Europea

## CAPÍTULO 1

## Normativa

## SUMARIO

10

A.	Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas .....	11
1.	Ley de auditoría de cuentas .....	13
2.	Reglamento de la Ley de auditoría de cuentas .....	25
3.	Normas de auditoría .....	36
4.	Normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE.....	37
5.	Normas técnicas de auditoría .....	65
6.	Usos y costumbres .....	75
7.	Normas de ética .....	76
8.	Normas de control de calidad interno .....	87
9.	Elaboración de las NTA, Normas de ética y NCCI .....	99
10.	Interpretación.....	104
B.	Marco normativo de información financiera .....	105
1.	Marco normativo de información financiera de imagen fiel .....	110
2.	Marco normativo de información financiera de cumplimiento .....	113
3.	Marco normativo de información financiera adecuado .....	115
4.	Marco normativo de información financiera inadecuado .....	117
5.	Marco normativo de información financiera que resulta de aplicación para empresas en liquidación .....	123
6.	Marco normativo de información financiera en las NIA .....	196
7.	Efecto del marco normativo de información financiera aplicado sobre la opinión del auditor .....	197
8.	Ausencia de marco normativo de información financiera .....	200

### A. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas contiene los principios y requisitos que los auditores de cuentas deben observar en el ejercicio de dicha actividad (RAC art.16).

11

La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas está constituida por las siguientes disposiciones:

- El Texto refundido de la ley de auditoría de cuentas (**LAC**).
- El Reglamento que desarrolla la ley de auditoría de cuentas (**RAC**).
- Las normas de auditoría (**NA**).
- Las normas de ética (**NE**).
- Las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría (**NCCI**) (LAC art.6.1; RAC art.16).

**Cuadro resumen** de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

12

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

#### 1. Ley de auditoría de cuentas

Por RDL 1/2011, de 1 de julio, se aprueba el Texto refundido de la LAC, que tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la L 12/2010 disp.final 2a, de recoger las modificaciones derivadas de los textos legales que se relacionan a con-

13

tinuación en un **texto único y sistemático**, en el que se incluya toda la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas:

- La L 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- La L 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- El Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por RDL 1564/1989 para su adaptación a la normativa comunitaria, que autoriza al Gobierno a elaborar en el plazo de 12 meses desde su entrada en vigor un texto refundido de la LAC, facultándole para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de refundirse.

**Precisiones** La LAC contó en su elaboración con un amplio **consenso** entre el ICAC y la profesión así como con la unanimidad de los diputados y senadores en el proceso de tramitación parlamentaria, lo que constituye un hito en la historia legislativa española.

- 14** El Texto refundido de la LAC se **estructura** en los siguientes cuatro capítulos:
1. De la auditoría de cuentas.
  2. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas.
  3. Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.
  4. Sistema de supervisión pública de la auditoría de cuentas.
- Además, cuenta con cinco disposiciones adicionales, cinco disposiciones transitorias y seis disposiciones finales.
- 15** La LAC tiene por **objeto** la regulación 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;
  - del sistema de supervisión pública; y
  - de los mecanismos de cooperación internacional en relación con la actividad de auditoría de cuentas (LAC art.1.1).

Ámbito aplicación LAC		
Actividad auditoría cuentas	Sistema supervisión pública	Cooperación internacional

- 16** También resulta de aplicación a la auditoría de cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados (LAC art.5.1). La LAC **no** resulta de **aplicación** a:
- la actividad de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables; y
  - la emisión de los correspondientes informes que se realicen por órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, por regirse por legislación específica (LAC disp.adic.2ª).
- 17** **Ley 19/1988** La LAC 12/2010 sustituye a la L 19/1988 (LAC 19/1988), de auditoría de cuentas, que incorporó a nuestro ordenamiento jurídico la Dir 84/253/CEE, de 10-4-1984, del Consejo relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, regulando así, por primera vez en España, la actividad de auditoría de cuentas, dada la importancia de dicha actividad por su contribución a la **transparencia y fiabilidad** de la información económico financiera de las empresas y entidades auditadas, transparencia que constituye un elemento sustancial al sistema de economía de mercado recogido por la Const art.38. En dicha ley se reguló por **primera** vez en España la actividad de auditoría de cuentas, por la relevancia pública que desempeña el prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos (entidad auditada y terceros) pueden conocer la calidad de la información económico financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida.
- 18** Con la finalidad de regular y establecer las garantías suficientes para que las **cuentas anuales** o cualquier otra información económica financiera que haya sido verifi-

cada por un tercero independiente sea aceptada con plena confianza por los terceros interesados, en la LAC 19/1988 se definió dicha actividad y se establecieron:

- las condiciones que se deben cumplir para acceder al **ROAC** y poder así ejercer tal actividad;
- las normas que regulan su **ejercicio**;
- el contenido mínimo del **informe** de auditoría de cuentas anuales;
- el régimen de **incompatibilidad y de responsabilidad** de los auditores de cuentas;
- el régimen de **infracciones y sanciones**; y
- la atribución al **ICAC** del control de la actividad y de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas.

**Ley 12/2012** El texto original de la LAC 19/1988 se ha visto **modificado** a lo largo del tiempo en diversos aspectos y por diferentes y sucesivas normas legales, con objeto de alcanzar una mayor precisión y mejorar su aplicación práctica, e incluso se han regulado aspectos de la actividad de auditoría de cuentas en normas que directamente no han modificado el texto de la citada LAC 19/1988.

19

La modificación **más relevante** de la LAC 19/1988 ha tenido lugar con la entrada en vigor de la L 12/2010, de 30 de junio, por la que traspone la Dir 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de cuentas y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Dir 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Dir 84/253/CEE del Consejo, que constituye un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la UE, así como de los principios que deben regir el sistema de supervisión pública en dicho ámbito, puesto que esta actividad desempeña una función de interés público al existir un conjunto amplio de personas e instituciones que confían en la actuación del auditor de cuentas, por cuanto que su correcta y adecuada ejecución constituyen factores que contribuyen al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia de los estados financieros en cuanto vehículos de transmisión de información.

Además de incorporar a la legislación nacional la Dir 2006/43/CE, la LAC 12/2010 modifica determinados aspectos contenidos en la LAC 19/1988 que eran necesarios debido a los cambios acaecidos en la legislación mercantil y para incorporar **mejoras técnicas** fruto de la experiencia y práctica desarrolladas desde la entrada en vigor de la citada LAC 19/1988, entre las que cabe destacar:

20

- El contenido mínimo del **informe de auditoría**, adaptándolo al contemplado por la Dir 78/660/CEE, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y la Dir 78/660/CEE relativa a las cuentas anuales consolidadas, con el objeto de favorecer la comparabilidad de los informes de auditoría en el entorno económico internacional.

- Se establece que el auditor de cuentas responsable de la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros consolidados asume la **responsabilidad** plena de las mismas.

21

- Se regula la **autorización e inscripción** en el **ROAC** de quienes estén autorizados en otro Estado miembro de la UE, o en un registro público de terceros países de acuerdo con los requisitos de reciprocidad y equivalencia contemplados en la Dir 2006/43/CEE.

- Se contempla la inscripción en el ROAC de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que emitan informes de auditoría sobre las cuentas anuales individuales o consolidadas de **sociedades domiciliadas fuera de la UE** y cuyos valores estén admitidos a negociación en España, previo cumplimiento de requisitos equivalentes a los que se exige a los auditores de cuentas nacionales.

- En la constitución de **sociedades de auditoría** se posibilita que puedan ser socios de éstas otras sociedades de auditoría autorizadas en un Estado miembro de la UE.

22



- El principio general de **independencia** obliga a todo auditor de cuentas a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económico financiera a auditar y se enumeran un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que los auditores de cuentas no gozan de independencia respecto a una entidad determinada y como única medida de salvaguarda posible tienen que abstenerse de realizar el trabajo de auditoría. Además, se reduce el periodo de cómputo temporal de las situaciones de incompatibilidad de dos a tres años.
- 23**
- Se incorpora expresamente la mención de que los auditores únicamente responden por los **daños** que les sean imputables, siempre y cuando no se impida el resarcimiento justo del perjudicado, y se equipara el plazo para exigir responsabilidad al auditor al establecido para los socios gerentes y administradores de las entidades mercantiles.
  - El deber de **secreto** se hace extensivo a todos aquellos que intervienen en la realización de la auditoría de cuentas.
  - Se definen las **entidades** que tienen la consideración de «**interés público**» a efectos de establecer determinados requisitos y condiciones específicos para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditen las cuentas anuales o los estados financieros de este tipo de entidades, que se concretan en la publicación de un informe anual de transparencia y la obligación de rotación.
- 24**
- Se establece una diferenciación entre el **control de calidad externo**, de carácter regular y procedimental, del que puede derivar la formulación de recomendaciones o requerimientos, cuya falta de seguimiento se tipifica como infracción grave; y el sistema de investigaciones, en el que se incardina el actual control técnico, al objeto de detectar y corregir la ejecución inadecuada de un trabajo concreto de auditoría o actividad del auditor, y.
  - Se introducen importantes modificaciones en el régimen de **infracciones y sanciones**.

## **2. Reglamento de la Ley de auditoría de cuentas**

- 25** Por RD 1517/2011, de 31 de octubre se aprueba el Reglamento (**RAC**) que desarrolla el Texto refundido de la LAC, en cumplimiento de la previsión recogida en la LAC disp.final5ª.1, que autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta Ley.
- La modificación realizada por la LAC conlleva la obligación de adecuar a la legislación vigente el Reglamento que desarrolla la LAC, aprobado por RD 1636/1990, de 20 de diciembre, así como a desarrollar aquellos aspectos que así lo requieran por mandato legal.
- Al mismo tiempo, se aprovecha la reforma para incorporar **mejoras** de carácter técnico fruto de la experiencia y la práctica desarrollada desde la entrada en vigor del RAC 1636/1990, por lo que se promulgó un nuevo Reglamento de desarrollo de la citada LAC y derogar éste.
- 26** El RAC, en cuanto a su estructura, sigue la misma sistemática y ordenación de materias que la contenida en el texto refundido de la LAC que desarrolla, con excepción de aquellos preceptos legales que no precisan de desarrollo reglamentario. Entre las **novedades** introducidas por el RAC, cabe destacar las siguientes:
- Se realiza una precisión sobre la necesidad de sujetar el objeto de la auditoría a un marco de regulación, de tal forma que las **cuentas anuales y los estados financieros** o documentos contables han de ser elaborados de conformidad con el marco normativo que les resulte de aplicación y convenientemente formulados, firmados o asumidos formalmente por los responsables correspondientes.

- Se excluyen de la consideración de auditoría de cuentas los trabajos consistentes en la **comprobación específica** de hechos concretos, en la aplicación de procedimientos acordados con la entidad auditada y se emite una opinión con un grado de fiabilidad significativamente menor. **27**
- Se prevé la sujeción de aquellos trabajos que, no siendo de auditoría de cuentas no están sujetos al control de la actividad y son atribuidos legalmente a los auditores de cuentas, a las guías aprobadas conjuntamente por las **Corporaciones de auditores**, de acuerdo con el mismo procedimiento que el diseñado para las normas de auditoría.
- Se prohíbe expresamente limitar la distribución o uso del **informe de auditoría** de cuentas, dada la relevancia pública de esta actividad por los posibles efectos frente a terceros que puede tener todo informe. **28**
- Se faculta a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría a no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoría, fijándose los criterios que han de seguirse en estos casos, y se establece una distinción entre dicha facultad y la obligación del auditor de cuentas de emitir un informe de auditoría con **opinión denegada**, cuando concurren circunstancias de carácter técnico que impidan la aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de acuerdo con las normas de auditoría.
- Se precisa el alcance y extensión de la obligación del auditor del **grupo**, que asume por mandato legal la responsabilidad plena por el informe que emite, de revisar y evaluar el trabajo realizado por los auditores de cuentas que componen el grupo. **29**
- Se definen las **entidades** que tienen la consideración de **«interés público»** en función de su importancia pública significativa, tomando como criterio la especial actividad que realizan y su tamaño.
- Las normas de auditoría son aquellas que han de observarse necesariamente en la realización de todo trabajo de auditoría en el que han de soportarse la **opinión técnica** que se expresa en relación con la información auditada, y son las contenidas en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión de la UE, y en lo no adoptado o regulado por éstas, las normas técnicas de auditoría.
- Se definen los **principios de ética** que deben promoverse y observarse en el ejercicio de la actividad y que deben desarrollarse en las correspondientes normas de ética que se aprueben. **30**
- Se incorpora la figura del **auditor** que, sin ser socio de una sociedad de auditoría, puede ser designado expresamente para firmar informes de auditoría en su nombre, debiendo la sociedad de auditoría informar de las designaciones que en cada momento tenga efectuada.
- Se precisan el número de horas que se exigen para entender cumplido el requisito de **formación práctica** requerido para ser inscrito en el ROAC, y se establece la obligación de rendir determinada información, sin perjuicio de que las normas de cómputo y distribución se determinen por resolución del ICAC.
- Se dispensa para la realización de la primera fase del **examen** a quienes tengan títulos universitarios oficiales y con validez en todo el territorio nacional. **31**
- Junto al régimen de acceso ordinario al ROAC, se establecen otras tres **vías de acceso**, dos aplicables a los auditores de cuentas autorizados en Estados miembros de la UE y en terceros países, para los cuales se establece una prueba de aptitud, y la tercera, aplicable a determinado personal al servicio de las Administraciones Públicas que desempeña funciones públicas mediante la realización de trabajos de auditoría o de revisión o control de éstos, ya sea en relación con el sector público ya sea con respecto de entidades financieras y compañías aseguradoras, para los que se concretan determinados criterios a los efectos de entender cumplidos los requisitos que se exigen legalmente.

- 32** • Se regula la obligación de **formación continuada**, cuyo fin es mantener el adecuado nivel de exigencia en relación con la actualización de los conocimientos del auditor de cuentas, dentro de un entorno financiero y mercantil en continuo cambio y progresivamente más complejo, estableciéndose la forma y condiciones en que ha de tenerse por cumplido el requisito de formación continuada mínima, cifrada en número de horas, que deben seguir y acreditar los auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y de no ejercientes que presentan servicios por cuenta ajena, mediante la realización de una serie de actividades.
- 33** • En relación a la **independencia**, se destaca que la responsabilidad del auditor implica una actitud de vigilancia y de alerta en la detección de posibles amenazas a su independencia y en la toma de las medidas de salvaguarda necesarias para poderlas reducir y, en su caso, eliminar.
- En lo que hace referencia al **periodo de contratación**, se precisa el modo en que se puede entender acreditada la prórroga tácita, así como el ámbito al que resulta de aplicación la obligación de rotación impuesta a los auditores al objeto de tratar de atenuar y, en la medida de lo posible, evitar la existencia de relaciones prolongadas y próximas con la entidad auditada y su personal que conlleve una excesiva confianza en esta entidad por parte del auditor de cuentas que pueda comprometer su independencia o inducir a un tercero a cuestionar dicha independencia.
- 34** • En relación al **informe anual de transparencia** se desarrollan determinadas cuestiones del contenido mínimo legalmente establecido con el objeto de favorecer una mayor divulgación de los aspectos esenciales de la estructura, organización o actividad de quienes auditan, que permita conocer su compromiso con la función de interés público, y.
- Se concretan los mecanismos de **colaboración con las autoridades** competentes de los demás Estados miembros de la UE y de terceros países, pudiendo consistir dicha colaboración en el intercambio de información, en inspecciones conjuntas consistentes en la participación en la realización de actuaciones de control, y en la obligación de realizar ciertas comunicaciones.
- 35** **Precisiones** Con fecha 14-3-2012 las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas interpusieron recurso contencioso administrativo cuyo objeto es la **impugnación** del RAC en su totalidad por adolecer de graves defectos formales en su tramitación y subsidiariamente, declarar la invalidez de los siguientes preceptos contenidos en el RAC por ser contrarios al ordenamiento jurídico:
- El RAC art.19.1.a, en cuanto establece el principio de competencia profesional al incluir la exigencia relativa a prestar un «óptimo servicio».
  - El RAC art.34.2, 36.2 y 42.5, en cuanto que no prevén el trámite de audiencia a las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas respecto de las resoluciones que pueda dictar el ICAC.
  - El RAC art.35.1 y 35.2, que desarrollan los criterios para el cómputo de horas de formación práctica y distribución de las mismas durante la formación de los futuros auditores en cuanto que limitan el reconocimiento de la formación práctica realizada con anterioridad o simultáneamente a la formación teórica.
  - El RAC art.41.3, que establece criterios para la realización de actividades de formación continuada, en lo que se refiere al establecimiento del número mínimo de quince auditores y al necesario reconocimiento previo por el ICAC.
  - El RAC art.43.1, relacionado con el régimen de incompatibilidades.
  - El RAC art.46.2., 46.4. y 46.8.
  - El RAC art.52.2, relativo a la contratación de auditores.
  - El RAC art.79.6 sobre las facultades del ICAC para recabar información.
  - El RAC art.87.3, relativo a infracciones, sanciones y procedimiento sancionador.
  - El RAC art.105.g.
- Con fecha 16-4-2013, la Sala 3ª de los Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo dictó **auto desestimatorio**.

### 3. Normas de auditoría

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 (RAC art.17.1).

Las normas de auditoría son las **contenidas** en:

- LAC.
- RAC.
- Normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE.
- Normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE (LAC art.6.2).

36

Normas de auditoría			
LAC	RAC	NIA	NTA

### 4. Normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE

Los Estados miembros de la UE exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las NIA adoptadas por la **Comisión** (Dir 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo, relativa a la auditoría de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas).

Son normas de auditoría las contenidas en las normas internacionales de auditoría (NIA) adoptadas por la UE, así como las contenidas en:

- la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC);
- El Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC); y
- las Normas técnicas de auditoría (NTA) (LAC art.6.2).

37

**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.

Las NIA son las normas emitidas por la **IAASB** (International Auditing and Assurance Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).

38

La Comisión Europea solicitó a los Estados miembros de la UE la traducción de las NIA a la lengua oficial de cada Estado miembro para, en su caso, la adopción por aquella y su publicación en el Diario Oficial de la UE.

A este respecto, se constituyó el correspondiente **grupo de trabajo** para la traducción de las NIA publicadas hasta entonces, mediante la ICAC Resol 31-10-2008, habiendo finalizado en su momento dicho proceso de traducción.

Hasta la fecha la Comisión Europea no ha adoptado las NIA tal y como contemplaba la Dir 2006/43/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, siendo así que desde el citado ámbito comunitario se está optando, en la práctica, por la alternativa de que las NIA **traducidas** a la **lengua oficial** de cada Estado miembro sean adoptadas por cada uno de los Estados a su marco jurídico particular, para su aplicación efectiva en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en el menor plazo posible.

39

Con objeto de trasladar las NIA a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, de acuerdo con lo exigido en la Dir 2006/43/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, y para que dichas Normas se integren en el marco jurídico nacional, así como de converger hacia la práctica existente en la mayoría de los Estados miembros que ya las tienen adoptadas, se consideró necesario proceder a la adaptación del compendio que forman dichas Normas de modo que puedan pasar a formar parte de nuestro cuerpo de NTA, en cuanto normas de auditoría que integran la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

- 40** Este proceso ha de ser dinámico, dado que el bloque normativo de las NIA es sometido por los propios órganos competentes de la IAASB a revisión y modificación periódicamente.  
De este modo, cuando la IAASB modifique alguna de las NIA ya emitidas y adaptadas a la normativa nacional o cuando incorpore una nueva NIA, dicha modificación o incorporación deberá someterse al mismo proceso de **traducción y adaptación** para su aplicación en España.
- Precisiones** La **IFAC** ha publicado ya la revisión de la NIA 610, con los correspondientes cambios de concordancia en la NIA 315, y está en proceso de revisión la NIA 720.
- 41** La adaptación de las NIA, publicadas mediante ICAC Resol 31-1-13 por la que se someten a información pública las nuevas NTA, resultado de la adaptación de las NIA para su publicación en España, viene a integrar un nuevo bloque normativo, que converge hacia la práctica internacional y en el que se incluye la **Norma de Control de Calidad Interno (NCCI)** que es una traducción adaptada de la NICC 11 emitida por la IAASB.
- Precisiones** En dicho bloque se prevé incorporar igualmente las **normas de ética** a que se refiere el RAC art.6.3, pendientes de un desarrollo específico.
- 42** Las NIA tienen una **estructura** integrada por las siguientes secciones:  
1º. Introducción.  
2º. Objetivo.  
3º. Definiciones.  
4º. Requerimientos.  
5º. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.
- Precisiones** Las nuevas NTA mantienen esta estructura, agregando, donde corresponda, las aclaraciones necesarias para su adaptación a la normativa española.
- 43** **Introducción** La introducción indica el contexto relevante de cada NIA y puede incluir **cuestiones** tales como:
- Objetivo y alcance de la NIA.
  - Su relación con otras NIA.
  - La materia objeto de análisis y tratamiento.
  - Las responsabilidades del auditor.
  - El contexto en que se enmarca.
- 44** **Objetivo** En el objetivo de cada NIA se describen los objetivos a conseguir por el auditor con 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.
- 45** **Definición** En la definición se precisa el significado de determinados términos que aparecen en cada NIA con objeto de facilitar su interpretación y **aplicación práctica** a efectos de la NIA.
- Precisiones** El **significado** de determinados términos que aparecen en cada NIA no necesariamente debe coincidir con las definiciones de éstos mismos términos en otros ámbitos o contextos.
- 46** **Requerimientos** Los requerimientos deben cumplirse obligatoriamente por parte del auditor.
- Precisiones** 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 concreto en que se está aplicando la NIA.
- 47** **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas** En la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas:
- se proporciona una **explicación** más **detallada** de los distintos aspectos tratados en cada NIA; y

– se dan **orientaciones** que son relevantes para la adecuada aplicación práctica de los requerimientos recogidos y, en definitiva, para la comprensión y aplicación efectiva de la NIA.

Mediante ICAC Resol 31-1-13, por la que se someten a **información pública** las nuevas NTA, resultado de la adaptación de las NIA para su publicación en España, se adaptan las NIA referentes a la auditoría de cuentas correspondientes a las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, así como un glosario de términos con el fin de facilitar su lectura e interpretación, y se incluyen notas aclaratorias para facilitar su adecuada interpretación y aplicación en España.

**Precisiones** El **Grupo de Normas del ICAC** está trabajando en la adaptación de la NIA 805 relativa a «Auditoría de otros estados financieros o documentos contables» para su publicación en España estando prevista su entrada en vigor para que resulte aplicable al mismo tiempo que las NIA en bloque. El ICAC todavía no ha comunicado que el proyecto de Resolución por el que la citada NIA se somete a información pública, estando previsto que lo haga en próximas fechas.

Estas nuevas NTA, adaptación de las NIA correspondientes a las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, acompañadas de un glosario de términos, se someten a información pública durante el **plazo** de seis meses a partir del día siguiente a la publicación de la ICAC Resol 31-1-13, en el BOE.

Una vez transcurrido el plazo anterior, el ICAC procederá a la publicación en el BOE de las nuevas NTA.

**Precisiones** En fecha 12-2-13 se publicó en la página web del ICAC ([www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)) la ICAC Resol 31-1-13, por lo que el plazo de información pública de seis meses finaliza el **12-8-13**. El ICAC todavía no ha publicado las NIA con carácter definitivo.

48

En el siguiente **cuadro** se recogen las NIA adaptadas como nuevas NTA.

49

NIA	Denominación
200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
210	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría
220	Control de calidad NIA de la auditoría de estados financieros
230	Documentación auditoría
240	Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
250	Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros
260	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
265	Comunicación de las deficiencias de control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad
300	Planificación de la auditoría de estados financieros
315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría
330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados
402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios
450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría
500	Evidencia de auditoría
501	Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas
505	Confirmaciones externas

<b>NIA</b>	<b>Denominación</b>
510	Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura
520	Procedimientos analíticos
530	Muestreo de auditoría
540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar
550	Partes vinculadas
560	Hechos posteriores al cierre
570	Empresa en funcionamiento
580	Manifestaciones escritas
600	Consideraciones especiales – auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
610	Utilización del trabajo de los auditores internos
620	Utilización del trabajo de un experto del auditor
700	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros
705	Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente
706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente
710	Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos
720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados

- 50** Serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el BOICAC, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de **1-1-2014**.

**[Precisiones]** Se suscita la duda sobre la entrada en vigor de las NIA para los casos excepcionales en los que se encarguen trabajos **a partir de 2015** sobre cuentas anuales o estados financieros relativos a ejercicios iniciados con fecha anterior al 1-1-2014, debiendo resultar de aplicación las mismas a los trabajos de auditoría de cuentas contratados a partir del 1-1-2015, independientemente de los ejercicios a que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

- 51** **[Ejemplo]** El ICAC nos designa en el mes de julio de 2015 para auditar las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31-12-2013 de una entidad que venía obligada a someter a auditoría esas cuentas anuales pero cuya junta general no había designado auditor antes de la fecha de cierre del ejercicio 2013 a auditar. La auditoría de las cuentas anuales del citado ejercicio 2013 la tendrá que realizar el auditor designado por el RM de conformidad con las NIA.

- 52** En el siguiente cuadro se recoge el **calendario** de aplicación de las nuevas NTA.

<b>Publicación</b>	<b>Entrada vigor prevista</b>	<b>Aplicación obligatoria</b>	<b>Emisión informes nuevas NTA</b>
12-2-2013	12-8-2013	Cuentas anuales ejercicios iniciados > 1-1-2014	< 30-6-2015

- 53** Las nuevas NTA, que son una adaptación de las NIA para su aplicación en España, vienen a sustituir a las NTA hasta ahora vigentes, las cuales quedarán derogadas, si