

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Auditoría de Cuentas

2017-2018

Actualizado a 10 de enero de 2017



Esta obra colectiva ha sido realizada a iniciativa y bajo la coordinación editorial de Francis Lefebvre

Coordinador general por el ICJCE

Javier Quintana Navío (Director general del ICJCE)

Coordinadores edición por el ICJCE

Angel López Muñoz (Censor Jurado de Cuentas (CJC). Coordinador Dpto Técnico y de Calidad ICJCE)
Francisco Serrano Moracho (CJC. Director Dpto Estudios ICJCE. Profesor Titular. Universidad de Alcalá)

Equipo de autores:

- José Antonio Gonzalo Angulo (CJC. Catedrático. Universidad de Alcalá)
Marco general de la auditoría
- José Américo Alonso (ex Director servicios jurídicos del ICJCE. Abogado)
Regulación de la profesión de auditor
- Carmen Rodríguez Menéndez (CJC. Dpto técnico y de calidad ICJCE)
Ética e independencia
- José Luis Díaz Echegaray (Abogado. Doctor en Derecho)
Responsabilidad del auditor y régimen sancionador
- Domingo Carbajo Vasco (Inspector de Hacienda del Estado. Economista y Abogado)
Responsabilidad del auditor en el plano tributario
- Carlos Mir Fernández (Universidad de Alcalá. Profesor Contratado Doctor. Dpto de formación del ICJCE)
Normas técnicas de auditoría
Elaboración de informes (excepto supuestos prácticos)
Auditoría por áreas contables (Inmovilizado material e intangible, Instrumentos financieros, Fondos propios)
- Begoña Navallas Labat (CJC. Profesor Contratado Doctor. Universidad Autónoma Madrid)
Relación con otros auditores
Auditoría de estimaciones contables
- Esteban Uyarra Encalado (Socio auditor de Audinfor, SL)
El control de calidad (en colaboración con Pilar García Agüero)
- Pilar García Agüero (CJC. Dpto técnico y de calidad ICJCE)
El control de calidad (en colaboración con Esteban Uyarra)
- Francisco José Martínez Pérez (CJC. Ex socio de PwC)
Valoración del riesgo (excepto Conocimiento del control interno, Otros aspectos y Fraudes)
- Francisco Ustoa Alonso (CJC. Ex socio de EY)
Conocimiento del control interno
- Miguel Fianor Román (CJC. Ex socio de Deloitte)
Hechos posteriores
- Rosa Puigvert Colomer/Ana BaroCasamajó/Javier Romero Villamor (CJC. Dpto técnico CCJCC -Colegio de Censores Jurados de Cataluña-)
Valoración del riesgo (Otros aspectos. Fraudes y errores)
Muestreo
- Silvia Leis Calo/Marta Pérez Beato Bello (CJC. Dpto técnico y de calidad ICJCE)
Respuestas al riesgo (excepto auditoría de estimaciones contables)
Manifestaciones escritas
- Gonzalo Casado Morentin/María Samper Segovia (CJC. Dpto técnico y de calidad ICJCE)
Auditoría por áreas contables (Existencias, Provisiones, Gastos de personal, Ventas/Aprovisionamientos, Revisión de la memoria e informe de gestión, Revisión del EFE y del ECPN)
Determinación de la extensión de las pruebas. Documentación del trabajo realizado
Trabajos de auditoría sobre un solo estado financiero (NIA-ES 805)
- Jaime Carreras Boada (CJC. Presidente Comisión formación del ICJCE. Ex socio de RSM Gassó)
Elaboración de informes (supuestos prácticos)
- Gabriel Gutiérrez Vivas (CJC. Economista. Auditor de cuentas. Ex director Dpto de calidad ICJCE)
Informes especiales y complementarios
- Francisco Serrano Moracho (CJC. Director Dpto Estudios ICJCE. Profesor Titular. Universidad de Alcalá)
Auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

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

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S.A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01
www.eff.es
Precio: 92,56 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-16612-90-1
Depósito legal: M-1774-2017

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. Dirijase a CEDRO [Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org] si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

nº marginal

PARTE I. MARCO NORMATIVO DE AUDITORÍA

Capítulo 1. Las normas de auditoría en España: qué, quién, cómo y cuándo	50
Sección 1. Un poco de historia: de la autorregulación a las normas internacionales	60
Sección 2. La situación actual: papel de las corporaciones en la elaboración de normas ..	80
Sección 3. Normas sobre ejecución del trabajo e informes: NIA y control de calidad	90
Sección 4. Normas éticas: independencia y secreto profesional	110
Sección 5. Normas sobre formación y acceso	130
Sección 6. Conclusión: reflexiones sobre el futuro	150
Capítulo 2. Regulación de la profesión de auditor	400
Sección 1. Régimen de acceso a la profesión	405
Sección 2. Sociedades de auditoría	480
Sección 3. Régimen de funcionamiento y publicidad del ROAC	500
Sección 4. Otros aspectos de la regulación de la profesión	530
Sección 5. Nombramiento y cese de los auditores	655
I. Nombramiento del auditor	657
II. Cese del auditor	740
Capítulo 3. Ética e independencia del auditor de cuentas y de las sociedades de auditoría	800
Sección 1. Requerimientos de ética	810
Sección 2. Independencia	835
I. Régimen de independencia general	845
II. Régimen de independencia para los auditores de entidades de interés público	1035
III. Régimen transitorio de las nuevas situaciones de incompatibilidad	1103
Capítulo 4. Responsabilidad y régimen sancionador de los auditores	1200
Sección 1. Responsabilidad del auditor	1205
I. Obligaciones	1210
II. Diligencia exigible	1294
III. Responsabilidad civil	1309
IV. Régimen de infracciones y sanciones	1482
Sección 2. La responsabilidad tributaria del auditor	1670

PARTE II. NIA-ES – CONCEPTOS PRINCIPALES

Capítulo 1. Normas técnicas de auditoría	2100
Sección 1. Normas técnicas de auditoría: contenido y desarrollo	2115
Sección 2. Normas internacionales de auditoría de la IFAC	2165
Sección 3. Public Company Accounting Oversight Board – AICPA	2235
Sección 4. Normas de auditoría del sector público	2280
Sección 5. Criterios de interpretación de las nuevas normas técnicas de auditoría	2345
Sección 6. Nueva normativa en proceso de adaptación	2360
Capítulo 2. Relación con otros auditores	2400
Sección 1. Aspectos generales	2401
Sección 2. Utilización del trabajo de otro auditor: cuentas individuales	2410
Sección 3. Auditorías conjuntas	2420
Sección 4. Cambio de auditor	2435

	<u>nº marginal</u>
Capítulo 3. El control de calidad	2500
Sección 1. Normativa y regulación aplicable	2502
Sección 2. Liderazgo y asunción de responsabilidades	2570
Sección 3. Requerimientos de ética aplicables	2620
Sección 4. Aceptación y continuidad de clientes y encargos	2770
Sección 5. Gestión de los recursos humanos	2925
Sección 6. Realización del encargo	2980
Sección 7. Seguimiento del sistema de control de calidad interno	3130
Sección 8. Organización del departamento de control de calidad	3205
Sección 9. Manual de control de calidad	3220
PARTE III. DESARROLLO DE UNA AUDITORÍA DE CUENTAS	
Capítulo 1. Fase I. Valoración del riesgo	3300
Sección 1. Valoración del riesgo: descripción general	3305
Sección 2. Aceptación y continuidad del encargo	3535
Sección 3. Estrategia global de la auditoría	3600
Sección 4. Determinación y uso de la importancia relativa	3715
Sección 5. Importancia relativa y riesgo de auditoría	3800
Sección 6. Discusiones del equipo de auditoría	3810
Sección 7. Riesgos inherentes: identificación y valoración	3845
Sección 8. Riesgos significativos	3865
Sección 9. Conocimiento del control interno	3880
Sección 10. Conclusiones de la fase de evaluación del riesgo	4915
Sección 11. Otros aspectos	4935
Sección 12. Fraude	5050
Sección 13. Guía para el uso de las NIA-ES en auditorías de pequeñas y medianas entidades	5215
Sección 14. Caso práctico de planificación basada en riesgos	5275
Capítulo 2. Fase II. Respuestas al riesgo	5400
Sección 1. Respuesta al riesgo: descripción general	5401
I. Evidencia en auditoría: concepto e importancia	5415
II. Pruebas de auditoría	5466
III. Procedimientos de comprobación	5570
A. Confirmación de terceros: circularizaciones	5575
B. Confirmación de terceros: litigios y reclamaciones	5641
C. Pruebas analíticas	5654
D. Utilización de expertos	5733
E. Auditoría de estimaciones contables	5811
Sección 2. Auditoría por áreas contables	5900
I. Inmovilizado material e intangible	5906
II. Instrumentos financieros	6040
III. Recursos propios	6187
IV. Existencias	6394
V. Estimaciones contables: provisiones y contingencias	6476
VI. Gastos de personal	6583
VII. Ventas/Prestación de servicios y aprovisionamientos	6631
VIII. Revisión de cuentas anuales e informe de gestión	6697
IX. Revisión del estado de flujos de efectivo	6790
Sección 3. Determinación de la extensión de las pruebas	6825
Sección 4. Documentación del trabajo realizado	6935
Sección 5. Manifestaciones escritas	7030
Sección 6. Muestreo	7120
Sección 7. Hechos posteriores	7310

	<u>nº marginal</u>
Capítulo 3. Fase III. Elaboración de informes	7500
Sección 1. Elaboración de informes: descripción general.	7505
Sección 2. El principio de empresa en funcionamiento y el auditor	7665
Sección 3. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	7875
Sección 4. Información comparativa – cifras comparativas	8150
Sección 5. Informes: supuestos prácticos	8230
PARTE IV. OTROS TRABAJOS E INFORMES	
Capítulo 1. Informes especiales y complementarios de auditoría	8600
Sección 1. Informes especiales sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales	8620
Sección 2. Informes especiales sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil	8925
Sección 3. Informes especiales sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas (y, en algunos casos, a expertos independientes), que no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas	9070
Capítulo 2. Auditoría de un solo estado financiero	10000
Capítulo 3. Auditoría de las cuentas anuales consolidadas	10300
Sección 1. Obligación de presentación de cuentas anuales consolidadas	10305
Sección 2. Formalidades con las cuentas anuales consolidadas	10450
Sección 3. El proceso de consolidación	10580
Sección 4. El significado de las cifras contenidas en los estados financieros consolidados ..	10675
Sección 5. El proceso de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas	10690
Sección 6. El informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas	10925
Sección 7. Cuestionarios y modelos	10965

Tabla Alfabética

Abreviaturas

AICPA:	American Institute of CPAs
AN:	Audiencia Nacional
BOICAC:	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCAA:	Comunidades Autónomas
CEAOB:	Committee of European Auditing Oversight Bodies
CGTI:	Controles Generales sobre las Tecnologías de la Información
CNMV:	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CSD:	Consejo Superior de Deportes
DGRN:	Dirección General de los Registros y del Notariado
ECTS:	Sistema Europeo de Transferencia de Créditos
EEFF:	Estados Financieros
EFS:	Entidades Fiscalizadoras Superiores
EGAOB:	European Group of Auditors Oversight Bodies
EIP:	Entidades de Interés Público
EQCR:	Entity Quality Control Review / Reviewer
IAASB:	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB:	International Accounting Education Standards Board
IASB:	International Accounting Standards Board
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE:	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IESBA:	International Ethics Standards Board of Accountants
IFAC:	International Federation of Accountants
IGAE:	Intervención General de la Administración del Estado
INTOSAI:	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPSASB:	International Public Sector Accounting Standards Board
ISQC:	International Standard on Quality Control
ISSAI:	International Standards of Supreme Audit Institutions
LAC:	Ley de Auditoría de Cuentas (L 22/2015)
LAC/11:	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RDLeg 1/2011)
LAC/88:	Ley de Auditoría de Cuentas (L 19/1988)
LGP:	Ley General Presupuestaria
LGT:	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LRJPAC:	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)
LSC:	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MUM:	muestreo por unidad monetaria
NASP:	Norma de Auditoría del Sector Público
NCCI:	Norma de Control de Calidad Interno (ICAC Resol 26-10-11)
NIA:	Norma Internacional de Auditoría
NIA-ES:	Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación en España
NIC:	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF:	Norma Internacional de Información Financiera
NTA:	Normas Técnicas de Auditoría
NTACG:	Normas Técnicas de Auditoría de Carácter General
NTAET:	Normas Técnicas de Auditoría sobre la ejecución del trabajo
NTAI:	Normas Técnicas de Auditoría sobre informes
PGC:	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC PYMES:	Plan General de Contabilidad de Pymes (RD 1515/2007)
PIOB:	Public Interest Oversight Board

RAC:	Reglamento de Auditoría de Cuentas (RD 1517/2011)
REA:	Registro de Economistas Auditores
REGA:	Registro General de Auditores
RIM:	Riesgo de Incorrección Material
RM:	Registro Mercantil
ROAC:	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
SA:	Sociedad Anónima
SAD:	Sociedad Anónima Deportiva
SCCI:	Sistema de Control de Calidad Interno
SRL:	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TAAOs:	Técnicas de auditoría asistidas por ordenador
TI:	Tecnologías de la información
TIC:	Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
UE:	Unión Europea

PRESENTACIÓN

Vivimos en un mundo presidido por altas dosis de incertidumbre. Para poder tomar decisiones en este entorno, necesitamos confianza, imprescindible para lograr crecimiento económico sostenible. Y esta confianza se basa en la transparencia, cuya materia prima es la información. La auditoría es una herramienta fundamental para garantizar la calidad de la información económico-financiera de empresas e instituciones públicas. Como tal, está sujeta a la misma dinámica en la que la mayoría de los profesionales nos encontramos inmersos: el cambio constante, la enorme competencia y la necesidad permanente de actualización, pero manteniéndose fiel a sus principios fundamentales.

Esta obra tiene como objetivo ayudar a todos los auditores a afrontar los retos que conllevan estos factores y dotarles de una herramienta de carácter técnico que les permita ejercer con la solvencia que la nueva legislación exige. Al diseñarla sabíamos que para cumplir este objetivo y lograr que se convierta en la referencia de los miles de profesionales a los que va dirigido debíamos de ser capaces de reunir, ordenar, explicar con detalle y ofrecer ejemplos prácticos sobre una cantidad ingente de normativa. También sabíamos que, a pesar de que ya existen otros textos sobre esta materia, nadie hasta ahora se había atrevido a afrontar el difícil reto conlleva un trabajo con un enfoque tan amplio.

Todo esto no habría sido posible sin dos elementos fundamentales. El primero los autores, a quienes quiero agradecer, especialmente al Departamento técnico del Instituto y a los coordinadores de la obra, el esfuerzo realizado, justo en un momento en el que una gran parte de la normativa está siendo objeto de reforma. Gracias al conocimiento que han aportado el lector va a poder entender con claridad algunos de los aspectos que son más difíciles de interpretar en la nueva Ley de Auditoría, como los relacionados con la independencia, los controles de calidad, y, por supuesto, los informes, que, precisamente, están siendo objeto de adaptación a la nueva normativa europea e internacional de referencia y que va a suponer la gran revolución en el sector, con la obligación de informar sobre las llamadas «cuestiones clave de la auditoría» («Key Audit Matters»).

El otro elemento fundamental para el éxito de la obra es Lefebvre El Derecho. El buen fin de este viaje en el que hemos sido compañeros sólo podía alcanzarse con una editorial de prestigio a la que también le estamos agradecidos, no sólo por este trabajo, también por el compromiso con la Auditoría que ha venido demostrando desde hace mucho tiempo.

Mario Alonso

Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas

PARTE I

Marco normativo
de auditoría

CAPÍTULO 1

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

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

50

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

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

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

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

SECCIÓN 1

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

60

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

Anteriormente, la práctica de la censura de cuentas –o como en cada momento se llamase– tenía más que ver con la comprobación de que las mismas cumplían requisitos legales o administrativos, que con un juicio sobre la imagen fiel propiamente dicha. Esta afirmación no es de ninguna manera peyorativa: los profesionales de la época conocían lo que era una auditoría financiera, pero ni las empresas, ni el sistema financiero, ni la Administración Pública demandaban por lo general servicios tan sofisticados, por lo cual primaban **auditorías de cumplimiento**, salvo cuando se trataba de informes para grupos o instituciones extranjeras, en cuyo caso se emitían informes de auditoría que cumplían con los estándares internacionales.

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

Esta es, seguramente, la razón por la que en los primeros años de vida del **Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España** (ICJCE), fundado en 1943 y heredero de una tradición de colegios de contadores jurados (Bilbao, 1927; Barcelona, 1931; Vigo y Madrid, 1936), no proli-

feraran las normas sobre cómo ejecutar el trabajo: si el experto cumplía con las condiciones de conocimiento suficiente (el ingreso, tras varias pruebas de contenido técnico sobre ética, legislación, contabilidad y auditoría) y observaba con rigor el comportamiento profesional impuesto por los Estatutos y el Reglamento de Régimen Interior de la institución profesional, era más que probable que el resultado del trabajo fuera idóneo.

A medida que los informes de auditoría fueron evolucionando, para reflejar el resultado de un riguroso conjunto de pruebas de alto contenido técnico, que se expresaba mediante un juicio sobre la idoneidad general de los estados financieros, nacieron las normas de auditoría en España, de la misma manera que habían surgido en otros países cuando se necesitaron, y nacerán en el futuro en otros contextos cuando sea menester.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

También se emitieron normas sobre **honorarios mínimos**, que hoy están prohibidos, aun en su versión de tarifas orientativas, en aras de una política oficial de competencia entre los pro-

fesionales, que ha rebajado considerablemente los precios de la auditoría pero no ha contribuido necesariamente al aumento de la calidad de los trabajos. Desde hace varios lustros, el precio-hora declarado del trabajo del auditor en España está a la cola de los observados en toda la Unión Europea.

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

Las otras **Corporaciones representativas** de los auditores procedieron del mismo modo. En aquel momento fueron especialmente valiosas determinadas normas sobre aspectos particulares, muy comprometidos, de la actuación profesional, tales como los hechos posteriores al cierre o la comprobación del estado de empresa en funcionamiento. En especial el **REA** elaboró normas sobre la realización del trabajo muy bien concebidas, que luego tuvieron una influencia notable en las promulgadas por el ICAC a partir de 1991, las cuales no partieron del vacío normativo, sino que aprovecharon el trabajo ya hecho y aceptado por los profesionales.

Los profesionales españoles tuvieron mucha ayuda, en este periodo de autorregulación, de las firmas internacionales establecidas en España. Muchos de los que trabajaban en las mismas tenían experiencia laboral en países de Europa o América donde la sujeción a normas era tradición, de manera que adaptar las normas inglesas o norteamericanas, incluso con alguna particularidad más española, resultó una tarea fácil. En estas condiciones trabajaron los Comités creados en el ICJCE y en los Registros (especialmente en el REA).

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

64

Periodo de desarrollo en colaboración (1991-2012) Las tres Corporaciones a las que se ha hecho referencia (ICJCE, REA y REGA) fueron reconocidas como representativas de los auditores en el RAC/90 (RD 1636/1990 disp.trans.2ª). Desde la fusión de los Consejos que amparaban el REA y el REGA, efectiva desde 2013, las dos corporaciones son una sola: el **REA-REGA**.

66

En ese mismo Reglamento se fijó la **manera de hacer normas de auditoría** que persiste hasta el momento presente. En mera teoría, a las Corporaciones les corresponde la iniciativa de elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, por propia iniciativa o a instancia del ICAC (RD 1636/1990 art.17 a 20). No obstante, una vez elaboradas, el ICAC tenía que someterlas a exposición pública durante 6 meses (en el momento presente se ha reducido el plazo a 2), indicar a las Corporaciones las modificaciones que procedieran y publicarlas en el BOI-ICAC para que fueran efectivas. En el intermedio de este proceso, el Comité Consultivo del ICAC debía emitir un informe no vinculante sobre las mismas. El ICAC podría, subsidiariamente, elaborar y publicar normas si su petición para elaborarlas no era cumplida en 6 meses por las Corporaciones.

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

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

Hay, no obstante, sombras en esta afirmación general, porque de una parte no se implantaron **normas de control de calidad** (inspecciones) por parte de las Corporaciones, que tenían competencia para llevarlas a cabo y que se emprendieron solo cuando el ICAC obligó a hacerlo; y

por otra las **normas de ética y las de formación y acceso a la profesión**, sobre las que no siempre se estaba de acuerdo, fueron promovidas siempre por el ICAC, y recogidas principalmente en instrumentos legales o reglamentarios en lugar de en normas profesionales, lo que muestra, entre otras cosas, una cierta pereza de los agentes e instituciones involucrados.

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

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

68 Periodo de internacionalización (desde 2013) La VIII Directiva del Parlamento y del Consejo europeos (Dir 1984/354/CEE), relativa a la habilitación de las personas que debían realizar el control legal de la cuentas de las sociedades, no contenía disposiciones especiales sobre normas técnicas de auditoría, aunque sí de formación y, en menor medida, éticas. Al promulgarse la Dir 2006/43/CE, que sustituyó a la anterior, la preocupación de las instituciones europeas por la independencia y por el desarrollo del trabajo en términos homogéneos, para conseguir unos informes comparables era muy patente, lo que llevó a recomendar la adopción de las **Normas Internacionales de Auditoría** en cada uno de los Estados miembros, así como seguir las orientaciones de las normas éticas de la IFAC.

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

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

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

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

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

- de otra parte, la regulación de la independencia y de las condiciones de ejecución del trabajo y de supervisión de los auditores de EIP depende en buena medida de disposiciones europeas, aunque los Estados miembros tengan alguna capacidad de maniobra, como luego se expondrá.

La internacionalización ha reducido, por tanto, la capacidad de maniobra tanto de los auditores y las Corporaciones como de los supervisores de la auditoría en España, pero acerca más la práctica a la seguida con generalidad en toda la Unión Europea.

SECCIÓN 2

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

80

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

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

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

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

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

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

La norma propuesta es vista antes de ser expuesta para comentarios, por el **Comité de Auditoría** del ICAC [LAC art.58], que está presidido por quien lo sea del ICAC, en el que hay representantes de la Administración Pública, de los supervisores financieros y de las corporaciones, además de dos expertos independientes. No obstante, el informe emitido por este órgano no es vinculante. Tras un máximo de dos meses de exposición como borrador, el ICAC toma decisiones sobre las posibles modificaciones y publica la norma en el BOICAC, condición indispensable para su entrada en vigor.

Las **normas de ética**, salvo las relativas a la independencia, no han sido modificadas sustancialmente desde su promulgación en la Resolución ya citada de 1991. No obstante, las sucesivas leyes han variado sustancialmente el desarrollo de las condiciones que el auditor debe cumplir para ser y parecer independiente, como se comentará más adelante.

Las **normas de formación y acceso a la profesión** no están contempladas, en la LAC, al mismo nivel que las demás, ni sometidas al proceso de consenso que se ha descrito. La regulación fundamental está en las leyes y el desarrollo, que generalmente se hace a través de los Reglamentos de auditoría y de Resoluciones del ICAC, son competencia de este organismo, que no obstante solicita opinión de las corporaciones y somete a exposición pública las correspondientes normas.

Como todo sistema normativo que se precie de serlo, el establecido en las sucesivas Leyes de Auditoría de Cuentas admite la posibilidad de **consultas** al regulador sobre la aplicación de las normas o sobre trámites relacionados con el ROAC, que se responden de forma privada (por teléfono, por correo e incluso por correo electrónico) cuando son problemas particulares, y se

publican para general conocimiento en caso de que tengan un interés general. Al contrario que sucede con las consultas en materia de contabilidad, el ICAC es remiso a publicar muchas consultas sobre auditoría, y lo hace en el BOICAC y en la web de la institución cuando la cuestión planteada resulta trascendente. Por ejemplo en el BOICAC 105, de marzo de 2016, aparece una interesante respuesta sobre el régimen aplicable a la auditoría de cuentas de estados financieros de entidades que carecen de marco normativo de información financiera aplicable a su elaboración.

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

SECCIÓN 3

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

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

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

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

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

El ICJCE figura entre los miembros fundadores de la IFAC, habiendo estado permanentemente vinculado a esta confederación profesional, lo que le llevó a traducir, publicar y difundir en los primeros años 80 las Guías Internacionales emitidas por los anteriores Comités, y además a tenerlas muy presentes en la redacción de las emitidas antes de la promulgación de las Normas Técnicas del ICAC (véase ICJCE, 1983).

Las normas respaldadas por la UE, y adoptadas por todos los países miembros, son las NIA y las de control de calidad emitidas por el IAASB, que serán las tratadas en este apartado. En los siguientes se hablará de normas de ética y de educación de los auditores en España, que tienen como marco de referencia las emitidas por los Consejos citados de la IFAC, pero no han llegado por el momento a hacerse obligatorias.

92 **Normas Internacionales de Auditoría** La estructura de las NIA, incluyendo la Norma de Control de Calidad, cuyo texto vigente en inglés y en castellano puede descargarse en el

sitio web del IFAC, es la que se muestra en el cuadro que aparece a continuación, en el que además se han recogido los demás tipos de normas de aseguramiento emitidas por el organismo, porque tienen una gran influencia en la regulación de otras actividades de aseguramiento que desarrollan los profesionales, distintas de la auditoría de cuentas anuales.

De la misma forma que las normas contables tienen como referencia un marco conceptual, las de auditoría y aseguramiento emitidas por el IAASB están inspiradas en sendos **marcos conceptuales** en los que se describen los factores, el proceso y los resultados que, dentro de la auditoría, contribuyen a mejorar la calidad de la auditoría de los estados financieros o, en su caso, de los otros encargos de aseguramiento que no constituyen auditoría de estados financieros anuales.

Debe notarse la diferencia establecida entre encargos de auditoría y aseguramiento, porque el hecho de que ambos estén basados en normas, y que las pueda emitir el mismo organismo, no quiere decir que se pretenda obtener el mismo resultado. El término **aseguramiento** implica un grado menor de seguridad, ya sea porque el juicio se basa en una revisión parcial, en cuanto al alcance o la metodología, de la información que aportan los estados financieros completos (es el caso del informe de auditoría limitada o del que tiene que ver con la información prospectiva, por ejemplo), ya sea porque el encargo no comporta la formación o emisión de juicios significativos (es el caso de los informes sobre procedimientos acordados o la compilación de información siguiendo las instrucciones del cliente, por ejemplo).

Normas emitidas por el IAASB		
Tipo	Números	Contenido
Control de calidad (ISQC-NICC)	1	Control de calidad interno
Auditoría de información financiera histórica (IAS-NIA)	200-299	Principios generales y responsabilidades
	300-499	Identificación y valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados
	500-599	Evidencia de auditoría
	600-699	Utilización del trabajo de terceros
	700-799	Conclusiones e informe de auditoría
	800-899	Áreas especializadas (estados aislados, estados para propósitos especiales y estados condensados)
Revisión de información financiera histórica*	2000-2699	Auditoría y revisión (limitada) de información histórica anual o intermedia
Otros encargos de aseguramiento*	3000-3699	Encargos de aseguramiento distintos de auditorías o revisiones de información histórica (información prospectiva, información proforma, informes sobre emisión de gases de efecto invernadero...)
Servicios relacionados*	4000-4699	Procedimientos acordados, compilación de información...
Marcos conceptuales*		<ul style="list-style-type: none"> • Marco de la calidad en auditoría • Marco de la calidad en encargos de aseguramiento

[*] Normas no adoptadas oficialmente en España, pero utilizadas por los auditores como normativa supletoria
Fuente: IFAC, 2016, vol. 1-3

Para comprender el contenido de una NIA debe, antes que nada, tomarse conciencia de que más que aportar soluciones o procedimientos a seguir automática y ciegamente en la labor de obtención de evidencia sobre situaciones de la entidad, áreas de auditoría o partidas de los estados financieros, supone una reflexión sobre los **riesgos de auditoría** más comunes en torno a esas situaciones, áreas o partidas específicas, que debe llevar a los responsables de la auditoría a establecer un programa detallado de obtención de información y verificaciones.

La respuesta inmediata a una NIA no es otra que una toma de posición respecto a la cuestión que presenta, en relación al encargo que se tiene entre manos, lo que permitirá diseñar **programas detallados de comprobación** que lleven a obtener la evidencia deseada. Debe recordarse que la auditoría no es una lista de «chequeo», sino un proceso complejo de obtención de información que lleve a las evidencias que permiten emitir un juicio sobre la **razonabilidad** de la imagen que presentan los estados financieros auditados.

Las NIA son, en principio, válidas para ser aplicadas en todos los encargos de auditoría, pero no parece lógico que las pruebas se hagan con el mismo grado de detalle y profundidad en

todos ellos. El enfoque proporcional que se ha seguido es el de rebajar las exigencias en el caso de las **empresas de reducida dimensión**. Por eso, aunque en cada NIA el apartado de «Requerimientos» es aplicable a todas las empresas, existe un apartado denominado «Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas», donde se dan orientaciones para conseguir cumplir los requerimientos, que a menudo tiene párrafos con consideraciones especiales para las empresas pequeñas, donde por lo general ofrecen soluciones prácticas que ahorran esfuerzo y horas de trabajo al personal de auditoría encargado del trabajo.

De la misma forma, el control de calidad de la propia organización auditora puede ser menos riguroso en el caso de auditores o firmas de reducida dimensión, lo que se contempla rebajando los requisitos en la medida necesaria dentro de la Norma Internacional de Control de Calidad Interno (NICC o ISQC 1)

A continuación se han escogido, para tratar con cierto pormenor, dos de los problemas que más preocupan a los profesionales de la auditoría:

- el primero (**informe de auditoría**) porque representa la proyección al exterior del trabajo realizado y es la materia prima con la que trabajan los usuarios (nº 95);
- el segundo (**control de calidad** de las firmas) porque determina la organización tanto de los encargos de auditoría como de las firmas que se ocupan de suministrarlos, bajo la dirección de auditores de cuentas (nº 97).

95 El caso particular de la estructura del informe de auditoría En esencia, el informe de auditoría es la comunicación, en forma de carta, que el auditor responsable del trabajo envía a los destinatarios del mismo (por lo general los propietarios de la entidad) para informarles de las principales conclusiones de su trabajo. Como cualquier comunicación profesional, consta esencialmente de tres **partes**, que son el alcance del trabajo, los problemas encontrados (si es el caso) y la opinión o juicio profesional sobre el objeto del mismo (la imagen fiel de la entidad según expresan los estados financieros). Por lo demás, el resto de los componentes, como el encabezamiento, la fecha o la firma son elementos comunes a todas las cartas.

La práctica profesional de muchos años, por razones que todavía están por explicar, había determinado la emisión y publicación de **informes «cortos»**, que en una o dos páginas resumían todo el trabajo y las conclusiones del auditor, con fórmulas estandarizadas cuyo significado se escapaba a la mayoría de los usuarios, especialmente si no tenían conocimientos notables de contabilidad y auditoría. Los **informes «largos»**, donde se describían los riesgos y las dificultades encontradas, estaban reservados a usuarios privilegiados, como por ejemplo la dirección de la entidad o los supervisores, y no solían ser públicos ni estar al alcance de los usuarios generales.

Aunque para algunos usuarios lo importante era saber si la opinión era con o sin salvedades, para muchos otros el resultado no podía ser tan simple, ya que pensaban que obligaba al auditor a tomar decisiones salomónicas para decidir si los estados financieros pasaban o no la prueba de fuego de la imagen fiel. Si se admite que el mensaje aportado por los informes tiene que ver con el **riesgo** de que la información no reflejase la situación y resultados de la entidad, y se acepta que los grados de riesgo no son solo dos (hay riesgo o no lo hay) sino muchos y con infinidad de matices entre ellos, lo lógico es llegar a informes de auditoría donde el profesional, además de dar una opinión general, explique al usuario los principales riesgos que ha detectado y cómo pueden afectar a la situación reflejada en los estados financieros. Será el usuario quien calibre la importancia de esos riesgos, y juzgue por sí mismo si la opinión del auditor debe ser matizada por la severidad de los mismos.

Por esta razón el informe de auditoría delimitado **en la actualidad** por las NIA representa un equilibrio entre el informe corto (insuficiente) y el largo (detallado y prolijo), sin dejar por ello de mostrar los elementos esenciales del riesgo inherente a los estados financieros que se han verificado. Las NIA (y las NIA-ES en consecuencia) de la serie 700 delimitan un informe con cierto detalle, como se puede ver en el cuadro colocado a continuación, que pone en primer lugar la opinión y los fundamentos que la justifican, y a continuación describe los riesgos más importantes que el auditor ha detectado.

Entre las **partes más relevantes** del informe están las declaraciones de independencia del auditor, así como la afirmación explícita de que ha obtenido la evidencia necesaria para expresar su opinión. Los riesgos de la auditoría están descritos en el apartado de cuestiones clave de la auditoría, especialmente si no han provocado una modificación de la opinión, porque si la hubieran determinado, deberían estar consignados en el apartado de fundamentos de la opinión (NIA-ES 700 para informes sin salvedades y NIA-ES 705 para los restantes).

Estructura del informe de auditoría en las NIA-ES	
Sección	Observaciones
Encabezamiento	Destinatarios: propietarios, junta de socios u otros.
INFORME DE AUDITORÍA	Cuentas anuales o consolidadas.
• Opinión... (incluir el tipo de opinión)	Sin salvedades, con salvedades, desfavorable o denegación.
• Fundamento de la opinión... (incluir el tipo de opinión)	<ul style="list-style-type: none"> • Descripción de cada una de las salvedades y, en su caso, de las razones para denegar la opinión • Situación de independencia del auditor, realización del trabajo según normas de auditoría y obtención de evidencia suficiente para emitir una opinión.
• Incertidumbre material respecto a la empresa en funcionamiento	A incluir solo si la entidad lo ha revelado y tenido en cuenta debidamente, en otro caso se trata como una modificación más de la opinión.
• Aspectos más relevantes / Cuestiones clave de la auditoría	Cuestiones (riesgos) más significativas en el desarrollo de la auditoría (incluida la existencia de fraudes), con descripción de cada una de ellas y de la respuesta del auditor, junto con sus observaciones.
• Otra información: informe de gestión	Coherencia con registros contables y cumplimiento con la legalidad.
• Responsabilidades en relación con los estados financieros	Emisión de los estados financieros por los administradores y supervisión, en EIP, por la Comisión de Auditoría.
• Responsabilidades del auditor	Verificación con respecto a normas de auditoría.
INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS	Periodo de contratación y servicios prestados (en EIP, existencia de un informe entregado a la Comisión de auditoría).
Nombre, dirección y firma del auditor y sociedad de auditoría (en su caso)	Responsables del informe de auditoría.
Fecha	Momento en que se terminan los trabajos relativos a la auditoría.

Cuando la entidad no sea, en opinión del auditor, una **empresa en funcionamiento**, lo debe hacer constar explícitamente en un apartado específico cuando ha sido tenido en cuenta en los estados financieros, ya que en otro caso se debe tratar como una modificación de opinión, que dará lugar a un informe con salvedades o desfavorable (NIA-ES 570).

Por último, debe tenerse en cuenta el cambio que la Directiva Contable de 2013 introdujo respecto al **informe de gestión**, que obliga al auditor a pronunciarse no solo sobre la coherencia entre las cifras de los registros contables y las utilizadas en el informe, sino también sobre si la entidad ha cumplido las obligaciones legales referentes a la información que debe incluir en el mismo, lo que amplía la tarea a realizar por el auditor con el fin de obtener la evidencia necesaria (NIA-ES 720).

En el caso de las **EIP** el informe es más exigente, como puede verse en Martínez-Pina (2016), en especial porque los párrafos sobre las responsabilidades del auditor exigen una descripción más pormenorizada de los procedimientos que el auditor ha desplegado para cumplir con su trabajo. Además, puesto que todas las EIP deben tener una Comisión de Auditoría dentro de su órgano de administración, en el apartado de informe sobre requerimientos legales debe hacer constar que el contenido del informe de auditoría es coherente con el informe especial que ha hecho llegar a la misma, donde se describe con mucho detalle la organización del trabajo y metodología seguida en la auditoría, así como los problemas encontrados con la verificación de las partidas y en el control interno mantenido por la entidad auditada, en función de lo establecido en el Rgto UE/537/2014 art.11, que regula los requisitos específicos de la auditoría de estas entidades.

El control de calidad en auditoría Con el nombre de control de calidad en auditoría se designa el conjunto de procedimientos que el auditor y las firmas de auditoría deben poner en funcionamiento para asegurarse de que los informes emitidos tienen las condiciones para ser eficaces y cumplir su cometido. Es una especie de conjunto de controles internos que la organización de la auditoría debe desplegar para asegurarse del cumplimiento de las normas.

97
(sigue)

El control de calidad exhibe **dos dimensiones** diferentes, aunque la normativa es complementaria:

- de una parte cabe hablar del control de calidad de cada encargo, que se aborda en la NIA-ES 220, sobre «Control de calidad de la auditoría de los estados financieros»;
- de otra parte cabe referirse al conjunto de controles de calidad de la sociedad, firma u organización en la que se lleven a cabo auditorías, que se aborda en la Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC o ISQC). Por el momento solo hay una Norma emitida, que se publicó en 2011 y se modificó parcialmente en 2013 por parte del ICAC, con el nombre de «Norma de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría». Lo que sigue hace referencia a esta última norma, pero sirve también para entender la NIA-ES 220 citada, relativa a cada una de las auditorías que se lleven a cabo.

Una última consideración es que las denominadas «**inspecciones**» que realiza el supervisor de los auditores (el ICAC) tienen una relación directa con la existencia y el funcionamiento regular de estos elementos de control de calidad interno, de forma que los resultados de la inspección tienen la forma de recomendaciones a la entidad para que los establezca, los corrija o los rediseñe de manera que sean efectivos. Las sucesivas inspecciones abundan especialmente sobre los problemas encontrados en las previas.

En el cuadro que sigue pueden verse reflejados en detalle los elementos del sistema de calidad y su cometido específico.

Elemento del sistema de control de calidad interno	Descripción del contenido: Existencia de políticas y procedimientos para...
Responsabilidades de liderazgo de la calidad	...asegurar que el entorno prima y valora como esencial la obtención de calidad en la realización de los encargos, desde los órganos superiores de la firma a los individuos que trabajan en ellos. Nombramiento de un responsable máximo que vele por la calidad.
Requerimientos de ética aplicables	... proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables, y muy especialmente acerca de la independencia de quienes llevan a cabo los encargos.
Aceptación y continuidad de clientes	...proporcionar una seguridad razonable de que puede cumplir con el encargo, incluyendo los requisitos éticos, y que el cliente tiene la integridad necesaria.
Recursos humanos	... proporcionar una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso con los principios de ética necesarios para realizar los encargos y emitir los informes.
Realización de los encargos	... proporcionar una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables, y de que la firma de auditoría o el socio del encargo emite informes que son adecuados a las circunstancias, lo que implica establecer un sistema de consultas interno para resolver problemas, la supervisión del trabajo y la revisión de la documentación y los informes obtenidos en los encargos.
Seguimiento	... proporcionar una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente, incluyendo la revisión periódica de encargos de socios por turno y la reconsideración del sistema de calidad para atajar las deficiencias o diseñar y aplicar mejoras.

Fuente: NICC 1

Las auditorías fallan, normalmente, porque no funcionan los controles de manera adecuada (riesgo del sistema de control interno), aunque también existe un riesgo de que, aun funcionando bien los controles generales, existan equivocaciones en un encargo en particular (riesgo del encargo). El sistema de control de calidad debe contar con los **mecanismos de refuerzo y control** del cumplimiento para que se mantenga actualizado y funcionando normalmente, y con las actualizaciones que correspondan para irlo mejorando continuamente.