

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA NIA-ES

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)

(BOICAC nº 95/Septiembre 2013 y BOE 13 de noviembre de 2013)

Documentos monográficos NIA-ES

Con el objeto de ayudar a los auditores en la lectura y estudio de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas en España (NIA-ES), el Comité de Normas y Procedimientos (CNyP) y el Departamento Técnico del REA+REGA han tomado la decisión de publicar una serie de Documentos Técnicos sobre las NIA-ES que incluya un resumen de las mismas haciendo hincapié en los **aspectos más relevantes** de cada una de ellas.

Los Documentos monográficos NIA-ES irán referidos a cada una de las normas que componen los seis bloques de normas adoptados más la NIA-ES 805, esto es:

- Serie 200 Principios Generales y Responsabilidades.
- Serie 300 y 400 Planificación, evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados.
- Serie 500 Evidencia de auditoría.
- Serie 600 Utilización del trabajo de otros.
- Serie 700 Conclusiones e informes de auditoría.
- NIA-ES 805 “Auditoría de un solo estado financiero”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805.

Cada documento recogerá un **resumen ejecutivo de cada norma** y los siguientes apartados (de acuerdo con la estructura de las NIA-ES): **Introducción, Objetivo, Definiciones, Requerimientos y Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**; en los que se incluirá un resumen de los **aspectos más relevantes** de cada apartado. Adicionalmente, se elaborará un apartado sobre **“Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores”** y uno relativo a ciertas consideraciones a tener en cuenta en la **“Aplicación práctica de la NIA-ES”**.

En este primer número se exponen los aspectos generales del proceso de adopción y adaptación de las NIA-ES así como un resumen de los criterios de interpretación de las mismas y los aspectos más relevantes de la Resolución:

Proceso de “adopción” de las NIA en España. Antecedentes

La **Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal**, establecía (y en los mismos términos se indica en la modificación reciente de la misma) en su artículo 26 que los Estados miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría **adoptadas** por la Comisión. Sin embargo, dado que el proceso de adopción por la UE de las NIA estaba resultando más largo de lo previsto y no se conocía el alcance preciso que tendría este proceso, el ICAC consideró conveniente **modificar algunas Normas Técnicas**, con el fin de suprimir algunas contradicciones existentes.

La Ley de 2010 por la que se modificaba la Ley de Auditoría de Cuentas (art. 5.2 LAC 2010) indicaba que: *“Las normas de auditoría son las contenidas en esta ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas.”* En estos mismos términos se pronuncia el **Real Decreto Legislativo 1/2011**, de 1 de julio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, TRLAC, en su art. 6.2 LAC 2011.

Por otra parte, el desarrollo reglamentario del TRLAC publicado mediante **Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC)**, en su **art. 17 .2 # 2º** indica lo siguiente: *“ ..., mientras no hayan sido adoptadas las normas internacionales de auditoría por la Unión Europea, las normas técnicas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y sobre los que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente”*.

Ante la falta de adopción por la Unión Europea (UE) de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y la práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la UE, desde el ICAC se decidió trabajar con el objetivo de **adoptar la aplicación de las NIA, en bloque**. De acuerdo con ello, en 2012 se inició el análisis y revisión de las NIA al objeto de detectar y, en su caso, suprimir aquellos aspectos contrarios a la normativa legal española y, en su caso, **adaptar su contenido**.

Finalmente, con fecha **15 de octubre de 2013** el ICAC emitió la **Resolución por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España**.

Las NIA adaptadas para su aplicación en España **se identifican como NIA-ES**.

Nuevo bloque normativo (NIA-ES 200, 300, 400, 500, 600, 700, Glosario, NCCI y 805)

La adaptación de las NIA viene a integrar un **nuevo bloque normativo, que converge hacia la práctica internacional** en el que se incluye la **Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI)** publicada mediante Resolución de 26 de octubre de 2011 (*BOICAC nº 87/Septiembre 2011*), traducción adaptada de la NICC 1 (Norma Internacional de Control de Calidad) emitida por el IAASB, y modificada mediante Resolución de 20 de diciembre de 2013 del ICAC (*BOICAC nº 96/Diciembre 2013*).

La Resolución recoge la adaptación de las **NIA referentes al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, tal como se define en los artículos 1 del TRLAC y el artículo 2 de su Reglamento de desarrollo**, incluyendo las **NIA de las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, así como un glosario de términos** cuya finalidad es facilitar su lectura e interpretación, que se identifican como NIA-ES.

Adicionalmente, mediante Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se ha publicado la Norma Técnica de Auditoría sobre **«Auditoría de un solo estado financiero»**, resultado de la **adaptación de la NIA 805** para su aplicación en España (NIA-ES 805).

Lo que supone un total de **35 normas (incluyendo la NCCI) más el Glosario** de términos.

Disposición derogatoria

Las nuevas normas técnicas de auditoría NIA-ES **sustituyen a las Normas Técnicas de Auditoría hasta ahora vigentes, las cuales quedan derogadas**, si bien, de acuerdo con la disposición derogatoria se mantendrán vigentes:

- **Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre auditores**, en relación con la actuación del auditor en los supuestos de «cambio de auditores» o «auditorías conjuntas», ya que obedecen a situaciones particulares de nuestra normativa nacional no contempladas en las NIA-ES. En este sentido, el ICAC ha dictado la **Resolución de 20 de marzo de 2014** por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores” que viene a sustituir a la anterior de fecha 27 de junio de 2011.
- **Normas técnicas de auditoría sobre trabajos específicos** exigidos conforme a nuestro marco jurídico nacional, como son los informes complementarios a los de auditoría de las cuentas anuales exigidos por determinados entes públicos supervisores, así como **aquellas que regulan los trabajos de auditoría específicos previstos en la legislación mercantil**, que tienen la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del TRLAC y que no se encuentran tratados en las NIA.
- **Normas Técnicas que regulan los trabajos de auditoría** que, sin tener la naturaleza de auditoría de cuentas, están atribuidos por disposiciones de rango legal a los auditores de cuentas inscritos en el ROAC.

Proceso dinámico

En la resolución se pone de manifiesto que el **proceso ha de ser dinámico** en la medida en la que los propios órganos competentes de la IAASB modifican y revisan periódicamente las normas por lo que, en su caso, las normas modificadas por la IAASB tendrán que someterse al mismo proceso de traducción y adaptación para su aplicación en España que el llevado a cabo para esta resolución.

Proceso de “adaptación” de las NIA en España

El proceso de adaptación de las NIA se ha realizando aplicando los siguientes criterios:

I) Se han suprimido determinados apartados por entender que no resultan aplicables con la regulación española:

- **Aspectos contrarios a la normativa en vigor en España** y que, por tanto, no son de aplicación; de modo que se eliminan ya que su mantenimiento podría llevar a confusión a los usuarios de las Normas (por ejemplo, en la norma sobre hechos posteriores se elimina la posibilidad de utilizar la doble fecha en los informes de auditoría).
- **Menciones a trabajos o normas que quedan fuera del alcance** del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y su normativa de desarrollo, como por ejemplo las referencias a las auditorías en el sector público o a las relativas a la entrada en vigor de cada NIA.

II) Por otra parte, sobre la norma original se **incorporan notas aclaratorias** y criterios de obligada observación:

- **Incluyendo en algunos apartados o párrafos del texto de las nuevas normas unas notas aclaratorias** con el fin de precisar y clarificar su adecuada aplicación en España, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se recoge en la NIA de forma distinta o, simplemente, no se contempla, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación. Estas notas aclaratorias se han incorporado en un **recuadro** en los distintos apartados en los que se ha considerado oportuno.
- **Incorporar** los criterios que deben **observarse de forma obligada** en la aplicación de estas NIA en España.

III) Asimismo, en los **ejemplos de modelos de informe de auditoría**, que acompañan a las NIA, se ha optado por incorporar a **doble columna** los **ejemplos originales de informes** de auditoría según las propias NIA y los correspondientes **modelos adaptados** de acuerdo con la **normativa aplicable en España**.

Estructura de las NIA-ES

Las NIA-ES tienen una estructura integrada por las siguientes secciones:

- **“Introducción”**: indica el contexto relevante para la comprensión de cada norma, e incluye cuestiones como el objeto y alcance de la NIA-ES, su relación con otras NIA-ES, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca.
- **“Objetivo”**: en esta sección se describen los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos que se incluyen en la sección prevista para ello en cada norma y que deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor.
- **“Definiciones”**: se describe el significado de los términos clave necesarios para la cuestión sobre la que trata la norma.
- **“Requerimientos”**: establece los procedimientos que obligatoriamente ha de cumplir el auditor a menos que se refieran a una condición que no aplica al caso en concreto.

- **“Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas”**: en esta sección se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA-ES, y se ofrecen guías y orientaciones para la aplicación práctica de los requerimientos, pudiendo contener ejemplos de procedimientos, riesgos, etc.

Todo ello supone un **conjunto compacto** de modo que la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se han de tener en cuenta como consideraciones adicionales para facilitar la aplicación de los requerimientos de cada norma.

Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES)

A los efectos de aclarar ciertos conceptos, el **artículo cuarto** de la Resolución incluye los siguientes **criterios de interpretación** que deben tenerse en cuenta en la aplicación e interpretación de las NIA-ES:

1. Ámbito de aplicación

Las NIA adaptadas (NIA-ES) han de entenderse referidas exclusivamente al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, a que se refiere el artículo 1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

2. Estados Financieros

Las NIA se redactan en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. La definición de **“estados financieros”** se entenderá que aplica, con carácter general, a las **“cuentas anuales”**, las **“cuentas anuales consolidadas”** o unos **“estados financieros intermedios”** y la referencia a las **notas explicativas** se entenderá realizada a la información contenida en la **memoria** de las cuentas anuales.

Esta definición es, asimismo, aplicable a la **auditoría de un solo estado financiero** integrante de los anteriores (con sus notas explicativas). En este supuesto, los modelos de informe aplicables se adaptarán, en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias.

3. Legislación o jurisdicción nacional:

Las referencias a la legislación o a la jurisdicción nacional, deben entenderse referidas a la normativa correspondiente del **marco jurídico español** que resulte aplicable en cada caso, ya sea en el ámbito mercantil, en el marco normativo de información financiera y, en particular, en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

4. Sector público:

Se han suprimido todas las referencias en las diferentes NIA al sector público, por estar fuera del alcance del TRLAC y su normativa de desarrollo.

5. Terminología, definiciones, notas aclaratorias y “suprimidos”:

La **terminología y definiciones** incluidas en estas normas se han de interpretar conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, con el TRLAC y su normativa de desarrollo. A tal efecto se han incorporado en los apartados o párrafos correspondientes **referencias a la legislación española básica**, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.

En el texto de las diferentes NIA-ES se han incorporado en algunos apartados unas **notas aclaratorias** de su contenido que deben tenerse en cuenta para su adecuada aplicación. Por otra parte, cuando se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España identificándolos con la mención de “**suprimido**”.

6. Normas internacionales de auditoría y otras normas IFAC:

Las referencias a otras normas o pronunciamientos de la IFAC sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa nacional, de acuerdo con el artículo 6 del TRLAC y de su normativa de desarrollo.

7. Referencias a las NIA:

Las referencias a las diversas NIA que figuran en el texto de éstas deben entenderse realizadas a las **NIA adaptadas** para su aplicación en España (**NIA-ES**). Las NIA-ES tienen la consideración de Normas Técnicas de Auditoría a que se refiere el artículo 6.2 del TRLAC.

8. NICC1:

Las referencias a la NICC1 que figuran en las diferentes NIA-ES deben entenderse realizadas a la Norma de Control de Calidad Interno (**NCCI**) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 26 de octubre de 2011 (modificada mediante Resolución 20 de diciembre de 2013), que es una traducción adaptada de la NICC 1 e incluye unos criterios de interpretación para su aplicación en España.

9. Glosario de términos de la IFAC:

Las referencias que en las diferentes NIA-ES figuran al Glosario de términos de la IFAC, deben entenderse referidas al **glosario** de términos de la IFAC **adaptado** para su aplicación en España, que figura publicado en esta Resolución, en el que se han suprimido, con carácter general, definiciones que afectan a normas que quedan fuera del ámbito de aplicación definido en el apartado 1 anterior.

10. Entrada en vigor:

Se suprimen todas las referencias en las diferentes NIA-ES a su entrada en vigor. La entrada en vigor de las NIA adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES) es única para todo el bloque normativo y figura en el artículo tercero de la **Resolución** (*véase al final de esta nota*).

11. Normas profesionales:

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, las referencias en las NIA-ES a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el **artículo 6 del TRLAC** y su normativa de desarrollo.

12. Requerimientos de ética y Código de ética de la IFAC:

Debido a que por el momento no se ha adoptado el Código de Ética de la IFAC, los requisitos de **normas de ética** a los que se refieren las NIA-ES son los establecidos en el TRLAC en el que se define la normativa reguladora de la auditoría en España incluyendo tales requisitos de ética. Por lo tanto, la referencia realizada en las diferentes NIA-ES a los requerimientos de ética y al Código de ética de la IFAC se entenderá realizada a las **normas de ética** a que se refiere el artículo 6.3 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

13. Requerimientos de independencia

Las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a los requerimientos de independencia se entenderán realizadas a las normas a que se refiere el TRLAC (secc. 1ª del Cap. III) y su normativa de desarrollo.

14. Tipos de opinión en el informe y modelos de informe:

Las referencias en las NIA-ES a una opinión modificada se corresponden con los tipos de opinión con **salvedades, desfavorable o denegada** previstas en el artículo 3 del TRLAC. Y la referencia a una opinión no modificada se corresponde con una **opinión favorable**.

15. Modelos de informes de auditoría adaptados:

Los **modelos de informes de auditoría adaptados** a la normativa reguladora de la actividad de auditoría para su aplicación en España, que se presentan en los anexos de las normas correspondientes (NIA-ES 600, 700, 705, 706 y 710, fundamentalmente) cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible para facilitar su comprensión a los usuarios de dichos informes.

En cualquier caso, los modelos no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales por lo que se adaptarán en cada caso atendiendo a las mismas (lo que incluye la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada) así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero o de estados financieros intermedios...).

16. Dirección y Responsables de gobierno de la entidad:

La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES referentes a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad se interpretarán en cada caso conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad auditada. En todo caso, las referencias incluidas en las distintas NIA-ES a las afirmaciones de la **dirección** contenidas en los estados financieros, o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad, se entenderán efectuadas sin perjuicio de las que realicen los **órganos de administración** u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las **competencias para su formulación**, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como a la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

En concreto, el ICAC cita, en este sentido, el art. 25.2 del Código de Comercio, en relación con la responsabilidad atribuida a los administradores sobre la llevanza de la contabilidad y por extensión de la formulación de las cuentas anuales, que **conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso** seguido para su elaboración, sin perjuicio de que pueda ésta delegarse o autorizarse a un tercero. La actuación de ese tercero no exonera a los administradores de dicha responsabilidad. En particular, y a estos efectos, el citado proceso **incluye la responsabilidad de los administradores sobre el sistema del control interno** necesario **para** permitir la preparación de dichas **cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error**; mención, esta última, que se incorpora como tal en el texto de los nuevos modelos de informe.

Fecha de entrada en vigor

De acuerdo con el **artículo tercero**, las **nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES)** serán de aplicación obligatoria 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 de enero de 2014**. En todo caso, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) serán de aplicación a **los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015**, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Por su parte, la **NIA-ES 805** será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría relativos a un solo estado financiero o documento contable que venga referido a una **fecha de cierre posterior al 1 de abril de 2014** y se corresponda con periodos o **ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014**; si bien podrá ser aplicada a los trabajos de auditoría sobre un sólo estado financiero o documento contable que venga referido a períodos o ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

Aspectos relevantes de las nuevas NIA-ES

- Con las nuevas NIA-ES se elimina la posibilidad establecida en la norma sobre hechos posteriores del doble-fechado de los informes.
- Son normas más desarrolladas y detalladas que las NTA anteriores. Contienen extensas guías explicativas y desarrollan en mayor medida todo el proceso del trabajo.

- Estas normas parten de las responsabilidades de todos los agentes que intervienen en la auditoría, no solamente la del auditor. En concreto, destaca la interpretación sobre cómo entender la terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES referentes a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad, en especial la mención a la responsabilidad de los administradores en el modelo del informe, en el ámbito de la responsabilidad mercantil de los administradores según la cual el ICAC concluye que cabe entender que la responsabilidad sobre la formulación de las cuentas anuales conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, incluyendo el sistema de control interno a estos efectos, sin que quepa excluir su responsabilidad porque actúen terceros en tal proceso, para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.
- Requiere de la intervención de nuevas figuras, como la del Revisor de control de calidad de un encargo.
- La auditoría se basa en mayor medida en el conocimiento de la entidad y el enfoque a los riesgos y a procedimientos sobre controles, además de la aplicación de pruebas sustantivas.
- Contiene extensos requisitos expresos de documentación.
- Requiere la comunicación con la entidad auditada a alto nivel.
- Requiere que el auditor solicite a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto, debiendo adjuntarse un resumen de dichas partidas en la manifestación escrita.
- En línea con el TRLAC y su Reglamento de desarrollo, los casos previstos en las NIA-ES en los que el auditor puede renunciar quedan limitados a que constituyan “justa causa” o concurran determinados supuestos (art. 3.2 TRLAC).
- La implantación de las NIA-ES supondrá la necesidad de cambiar el formato del informe, así como el del contrato de auditoría o carta de encargo y la Carta de manifestaciones (que incluye conceptos más extensos), y requerirá un esfuerzo importante en la documentación de la auditoría; si bien también es importante destacar que la mayor parte de las NIA-ES tienen en sus requerimientos un apartado específico relativo a la documentación.
- Por último, cabe destacar que las NIA-ES no establecen un método de cálculo específico de la importancia relativa, sino que su determinación viene dada por el ejercicio de juicio profesional por parte del auditor, y se verá afectada por su percepción de las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros (a diferencia de las NTA anteriores, en las que se facilitaba un **Anexo** detallado con los *Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de auditoría* y *Parámetros orientativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares*, no previstos en la NIA).

Proceso de adaptación en el futuro

El proceso de adaptación en el futuro de las NIA a la normativa de auditoría española ha de ser un proceso **dinámico**, de modo que como las NIA son objeto de revisión y modificación periódica continua por parte de la IFAC, cuando este organismo modifique alguna de las NIA previamente emitidas y adaptadas a la normativa nacional o emita una NIA nueva, dicha modificación o incorporación deberá pasar por el mismo proceso de traducción y adaptación para su aplicación en España que el seguido en relación con las normas ahora emitidas.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Auditores del CGE